

A-613-94

A-613-94

The Minister of National Revenue (*Appellant*)
(*Defendant*)

Ministre du Revenu national (*appelant*) (*défendeur*)

v.

c.

Ford Motor Company of Canada, Limited
(*Respondent*) (*Plaintiff*)

Ford Motor Company of Canada, Limited (*intimée*) (*demanderesse*)

INDEXED AS: FORD MOTOR CO. OF CANADA, LTD. v. M.N.R. (C.A.)

RÉPERTORIÉ: FORD MOTOR CO. OF CANADA, LTD. c. M.R.N. (C.A.)

Court of Appeal, Stone, Linden and McDonald J.J.A.
—Toronto, March 5; Ottawa, April 25, 1997.

Cour d'appel, juges Stone, Linden et McDonald, J.C.A.—Toronto, 5 mars; Ottawa, 25 avril 1997.

Customs and Excise — Excise Tax Act — Marginal manufacturing — Respondent not manufacturer or producer of imported vehicles within meaning of Excise Tax Act — Preparation and conditioning of vehicles at dealership not manufacturing for purposes of Act, not performed by dealer on behalf of respondent — Work performed by dealers not preparation of goods for sale as vehicle already sold by respondent to dealer — Minister's treatment of other importers not determinative of tax liability of respondent.

Douanes et accise — Loi sur la taxe d'accise — Fabrication marginale — L'intimée n'était pas fabricant ou producteur de véhicules importés au sens de la Loi sur la taxe d'accise — La préparation et le conditionnement des véhicules faits chez les concessionnaires ne constituent pas de la fabrication au sens de la Loi et n'étaient pas effectués par les concessionnaires pour le compte de l'intimée — Les opérations effectuées par les concessionnaires ne préparaient pas les véhicules pour la vente, étant donné que l'intimée les avait alors déjà vendus aux concessionnaires — Le traitement fiscal accordé aux autres importateurs par le ministre n'est pas pertinent quand à l'assujettissement de l'intimée à la taxe.

Ford Canada was importing cars and light trucks from its American parent to Ford dealerships in Canada. A term of the sale agreement between Ford Canada and each of the dealers was that the vehicles would be delivered to the dealers with preparation and conditioning work outstanding. This work was to be performed by each dealer after delivery but prior to resale. It included an under the hood check, body check, chassis check, road test, appearance check and installation of any loose shipped items such as fog lights, antennas, CB mikes, cigarette lighters, door mats, hub caps and wheel covers, licence plate frames, luggage racks, and rear step bumpers.

Ford du Canada importait chez ses concessionnaires Ford du Canada des voitures et des camions légers de sa société mère américaine. Aux termes du contrat de vente que Ford du Canada concluait avec chacun de ses concessionnaires, la préparation et le conditionnement restaient à faire lors de la livraison des véhicules aux concessionnaires. Ce travail devait être fait par chaque concessionnaire après la livraison mais avant la revente. Parmi les opérations à effectuer, il y avait la vérification du moteur, de la carrosserie et du châssis, l'essai sur route, l'inspection visuelle et l'installation des articles expédiés en vrac comme les phares antibrouillard, les antennes, les microphones de radio BP, les allume-cigares, les essuie-pieds, les cache-roues et les enjoliveurs, les supports de plaques d'immatriculation, les porte-bagages et les pare-chocs marchepieds.

Ford Canada paid sales tax based on duty paid value of these imported vehicles. Due to the exchange rate at that time, tax on the sale price would have been less than if calculated based on duty paid value. Ford Canada applied to the Department of Revenue to be included in the expanded definition of "manufacturer or producer" in the amended paragraph 2(1)(f) of the *Excise Tax Act* and pay tax on the sale price in Canada of imported vehicles rather than on the duty paid value. At issue was close to

Ford du Canada payait sur ces véhicules importés une taxe de vente calculée en fonction de la valeur à l'acquitté. En raison du taux de change en vigueur à l'époque, le montant de la taxe imposée sur le prix de vente aurait été beaucoup moins élevé que s'il avait été calculé d'après la valeur à l'acquitté. Ford du Canada a demandé au ministre du Revenu d'être considérée comme étant visée par la définition élargie du «fabricant ou producteur» contenue à l'alinéa 2(1)f) de la *Loi sur la taxe d'accise* de manière à

\$32,000,000 in refund claims relating to sales tax paid by the respondent on the duty paid value of 366,000 vehicles imported by it from the United States and sold to its dealers in Canada between January 1981 and February 1984.

The Trial Judge held in favour of Ford Canada and declared that it was the manufacturer of all those passenger vehicles. He found that some inspections, adjustments, alterations and tests performed in the preparation and conditioning process clearly amounted to a meaningful step in the preparation of the vehicles for sale. He decided that the work was done on behalf of Ford Canada and that the dealerships were not retail stores, so that Ford Canada was not subject to the exclusion in the amended definition on this basis. He also found that there was no evidence to suggest that the application was not fairly considered. Finally, he found that the cost of transporting the imported vehicles to the dealerships was a cost incurred in delivery of the goods, and not a cost of manufacturing the goods. The Minister appealed that part of the decision finding that the respondent was a manufacturer or producer. If unsuccessful, Ford Canada argued on cross-appeal that the Minister acted unfairly in denying its application under subsection 26.1(1) of the Act to be considered as a manufacturer.

Held, the Minister's appeal should be allowed and Ford Canada's cross-appeal dismissed.

In order to qualify within the expanded definition of "manufacturer or producer", Ford Canada had to establish (1) that the preparation and conditioning performed by the Ford dealers fitted within the phrase "or otherwise prepares goods" and could therefore be treated as manufacturing on that basis; (2) that the preparation and conditioning was performed by the dealer on behalf of Ford Canada; (3) that the work performed by the dealers prepared the goods for sale; and (4) that it was not excluded from the definition by virtue of the fact that the work was performed in a "retail store for sale in that store exclusively and directly to customers".

(1) The work performed by Ford dealers did not constitute manufacturing or producing pursuant to paragraph 2(1)(f). The work performed by Ford dealers was almost entirely cosmetic and of a minor nature. The ordinary

payer la taxe en fonction du prix de vente au Canada des véhicules importés plutôt qu'en fonction de la valeur à l'acquitté de ceux-ci. Le litige portait sur des demandes de remboursement de près de 32 000 000 \$ se rapportant à la taxe de vente payée par l'intimée sur la valeur à l'acquitté de 366 000 véhicules qu'elle avait importés des États-Unis et qu'elle avait vendus à ses concessionnaires au Canada entre janvier 1981 et février 1984.

Le juge de première instance a donné gain de cause à Ford du Canada et a déclaré qu'elle était le fabricant de tous les véhicules de tourisme en question. Il a conclu que certains inspections, ajustements, modifications et essais effectués dans le cadre de la préparation et du conditionnement constituaient manifestement une étape importante de la préparation des véhicules pour la vente. Il a également jugé que les opérations en question avaient été effectuées pour le compte de Ford du Canada et que les concessionnaires ne constituaient pas des magasins de détail, de sorte que Ford du Canada n'était pas assujettie pour ce motif à l'exclusion contenue dans la définition modifiée. Il a ajouté que la preuve ne permettait pas de conclure que la demande n'avait pas été dûment prise en considération. Finalement, le juge de première instance a conclu que le coût du transport des véhicules importés jusqu'à l'établissement des concessionnaires constituait un coût engagé pour livrer les marchandises et non un coût inhérent à la fabrication des marchandises. Le ministre a interjeté appel de la partie du jugement dans laquelle le juge de première instance avait conclu que l'intimée était un fabricant ou un producteur. Ford du Canada soutenait, dans son appel incident, que, si elle n'obtenait pas gain de cause, le ministre avait agi de façon injuste en rejetant la demande par laquelle elle lui demandait, en vertu du paragraphe 26.1(1), d'être considérée comme un fabricant.

Arrêt: l'appel du ministre devrait être accueilli et l'appel incident de Ford du Canada devrait être rejeté.

Pour pouvoir répondre à la définition élargie du «fabricant ou producteur», Ford du Canada devait démontrer (1) que la préparation et le conditionnement effectués par les concessionnaires Ford étaient visés par l'expression «qui prépare des marchandises pour la vente» et qu'on pouvait par conséquent considérer pour cette raison que les concessionnaires faisaient de la fabrication; (2) que les concessionnaires effectuaient la préparation et le conditionnement au nom de Ford du Canada; (3) que les opérations effectuées par les concessionnaires préparaient les marchandises pour la vente; (4) qu'elle n'était pas exclue de la définition élargie en raison du fait que les opérations étaient effectuées «dans un magasin de détail afin de les y vendre exclusivement et directement aux consommateurs».

(1) Les opérations effectuées par les concessionnaires Ford ne constituaient pas de la fabrication ou de la production au sens de l'alinéa 2(1)f). Les opérations effectuées par les concessionnaires Ford étaient presque entière-

meaning of “manufacture” could not be stretched beyond the point of recognition. Finally, applying the *ejusdem generis* principle, the activities of the Canadian dealers could not be considered to fall within the intended scope of paragraph 2(1)(f). While this was enough to decide the case, other issues were examined.

(2) The work was not done on behalf of Ford Canada. The legal nature of the relationship between Ford Canada and its dealers was clearly one of sale rather than agency. The Sales and Service Agreement explicitly stipulated that there was no agency relationship between Ford Canada and the dealer. Furthermore, the transfer of title to a vehicle occurred between Ford Canada and the dealer when the vehicle was delivered to the dealership. Therefore, any work done by the dealer after that point was done on a vehicle which was owned by the dealer itself, and not by Ford Canada. The “Predelivery Service” clause in the Sales and Service Agreement clearly related the performance of preparation and conditioning work to the preparation of a vehicle for delivery by the dealer. It did not specify that the work performed by the dealer was to be done on behalf of Ford Canada. While Ford Canada maintained an interest in ensuring retail customer satisfaction, the fact remains that no “agency-type” arrangement existed between Ford Canada and the dealers for the performance of the work.

(3) The work was not done in preparation for sale. On the facts of this case, the dealers became the owners of the imported vehicles as soon as they arrived at the dealerships and so they could not have been performing the preparation and conditioning work for the purpose of sale, as that term is used in the paragraph. The Trial Judge erred in interpreting the word “sale”, as found in paragraph 2(1)(f), as referring to a retail sale. Clearly, the focal point of the taxing provision (27(1)(a)) was the sale by the manufacturer or producer.

(4) The retail store exception was not examined.

In view of the above findings, it was not necessary to consider whether Ford Canada, as manufacturer, continued to be entitled to this exclusion, or whether the refund sought by Ford Canada was required to be reduced by the amount of sales tax applicable to the freight costs incurred in shipping the vehicles from the U.S.A. to the Canadian Ford dealerships.

ment esthétiques et étaient mineures. On ne peut étirer le sens courant du mot «fabriquer» au point de le dénaturer. Finalement, si l'on applique le principe *ejusdem generis*, on ne peut considérer que les activités des concessionnaires canadiens tombent sous le coup de l'alinéa 2(1)(f). Bien que ces conclusions suffisaient pour trancher l'affaire, d'autres questions ont été examinées.

(2) Les opérations n'étaient pas effectuées pour le compte de Ford du Canada. La nature juridique du rapport qui existait entre Ford du Canada et ses concessionnaires était de toute évidence de la nature d'une vente plutôt que d'un mandat. Le contrat de vente et de service stipulait expressément qu'il n'existait pas de mandat entre Ford du Canada et les concessionnaires. En outre, la dévolution du titre de propriété du véhicule de Ford du Canada aux concessionnaires se produisait au moment où le véhicule était livré aux concessionnaires. Tout travail effectué par le concessionnaire après cette date était donc exécuté sur un véhicule qui appartenait au concessionnaire lui-même et non plus à Ford du Canada. La clause relative au «service avant livraison» qui était prévue dans le contrat de vente et de service établissait de toute évidence un lien entre, d'une part, l'exécution des travaux de préparation et de conditionnement et, d'autre part, la préparation d'un véhicule pour livraison par le concessionnaire. Elle ne précisait pas que les travaux effectués par le concessionnaire devaient être faits pour le compte de Ford du Canada. Bien que Ford du Canada ait incontestablement conservé un intérêt en ce qui concerne la satisfaction des acheteurs au détail, il n'en demeure pas moins qu'il n'existait aucun «mandat» entre Ford du Canada et les concessionnaires pour l'exécution des opérations.

(3) Les opérations n'étaient pas effectuées en vue de la vente. Vu l'ensemble des faits de la présente affaire, les concessionnaires devenaient les propriétaires des véhicules importés dès qu'ils arrivaient chez les concessionnaires et, par conséquent, ces derniers ne pouvaient avoir effectué les opérations de préparation et de conditionnement pour la vente, au sens où ce terme est employé dans l'alinéa en question. Le juge de première instance a commis une erreur en interprétant le mot «vente» que l'on trouve à l'alinéa 2(1)(f), comme s'entendant d'une vente au détail. De toute évidence, la disposition fiscale (l'alinéa 27(1)(a)) vise essentiellement la vente par la fabricant ou le producteur.

(4) L'exception relative aux magasins de détail n'a pas été examinée.

Compte tenu de ces conclusions, il n'était pas nécessaire de se demander si Ford du Canada continuait, en tant que fabricant, à avoir droit à cette exclusion, ou si le montant du remboursement demandé par Ford du Canada devait être diminué de la taxe de vente applicable aux frais de transport engagés pour expédier les véhicules des États-Unis aux concessionnaires Ford canadiens.

The Minister did not exercise his discretion improperly in rejecting Ford Canada's application. Action taken pursuant to a broad statutory power must be exercised reasonably: *Regional Trust Co. v. Canada (Superintendent of Insurance)*, [1987] 2 F.C. 271 (C.A.). The application was given full and fair consideration on behalf of the Minister. It was reasonably open to the Deputy Minister to conclude that the application should be rejected on the ground that it would reduce the revenue flowing to the federal treasury. There was no basis on which the Court could interfere with that decision. Finally, the Minister's treatment of other importers (Chrysler Canada and American Motors Canada) under the Act was irrelevant to evaluating the Minister's exercise of discretion in this case. A taxpayer must prove that it meets the requirements of the legislation on its own terms.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

An Act to amend the Excise Tax Act and the Excise Act and to provide for a revenue tax in respect of petroleum and gas, S.C. 1980-81-82-83, c. 68.

Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, ss. 2(1)(f) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 1; 1985, c. 3, s. 1) "manufacturer or producer", (4) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 1), 26(6) (as am. *idem*, s. 8), 26.1(1) (as enacted *idem*, s. 9), 27(1)(a).

Excise Tax Act, R.S.C., 1985, c. E-15, s. 81.19 (as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38).

Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Hawkes et al. v. The Queen (1996), 97 DTC 5060 (F.C.A.); *Tee-Comm Electronics Inc. v. Minister of National Revenue*, [1995] C.I.T.T. No. 24 (QL); *Smed Manufacturing Inc. v. Minister of National Revenue*, [1994] C.I.T.T. No. 84 (QL); *Roberts v. Hopwood*, [1925] A.C. 578 (H.L.); *Regional Trust Co. v. Canada (Superintendent of Insurance)*, [1987] 2 F.C. 271; (1987), 34 D.L.R. (4th) 432; 72 N.R. 194 (C.A.); *Ford Motors Co. of Canada v. M.N.R.*, [1991] F.C.J. No. 410 (T.D.) (QL); *Harvey C. Smith Drugs Ltd. v. Canada*, [1995] 1 C.T.C. 143; (1994), 95 DTC 5026; 178 N.R. 34 (F.C.A.).

CONSIDERED:

Fiat Auto Canada Ltd v The Queen, [1983] CTC 432 (F.C.T.D.).

Le ministre n'a pas exercé son pouvoir discrétionnaire de façon irrégulière en rejetant la demande de Ford du Canada. L'acte accompli conformément à un vaste pouvoir légal doit l'être de façon raisonnable (*Cie de fiducie régionale c. Canada (surintendant des assurances)*, [1987] 2 C.F. 271 (C.A.)). La demande de Ford du Canada a été dûment et convenablement prise en considération pour le compte du ministre. Le sous-ministre pouvait raisonnablement conclure qu'il devait rejeter la demande pour le motif que, s'il y faisait droit, il en résulterait une réduction des recettes perçues par l'État fédéral. Il n'y a aucune raison de réformer cette décision. Finalement, le traitement accordé à d'autres importateurs par le ministre (Chrysler Canada et American Motors Canada) sous le régime de la Loi n'est pas pertinent lorsqu'il s'agit d'évaluer la façon dont le ministre a exercé son pouvoir discrétionnaire en l'espèce. Il incombe au contribuable de prouver qu'il satisfait lui-même aux conditions prévues par la Loi.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1.

Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise et la Loi sur l'accise et prévoyant un impôt sur les revenus pétroliers, S.C. 1980-81-82-83, ch. 68.

Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 81.19 (édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 38).

Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, ch. E-13, art. 2(1)(f) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 68, art. 1; 1985, ch. 3, art. 1) «fabricant ou producteur», (4) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 68, art. 1), 26(6) (mod., *idem*, art. 8), 26.1(1) (édicte *idem*, art. 9), 27(1)(a).

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Hawkes et al. c. La Reine (1996), 97 DTC 5060 (C.A.F.); *Tee-Comm Electronics Inc. c. Ministre du Revenu national*, [1995] T.C.C.E. n^o 24 (QL); *Smed Manufacturing Inc. c. Ministre du Revenu national*, [1994] T.C.C.E. n^o 84 (QL); *Roberts v. Hopwood*, [1925] A.C. 578 (H.L.); *Cie de fiducie régionale c. Canada (surintendant des assurances)*, [1987] 2 C.F. 271; (1987), 34 D.L.R. (4th) 432; 72 N.R. 194 (C.A.); *Ford Motors Co. du Canada c. M.N.R.*, [1991] F.C.J. n^o 410 (1^{re} inst.) (QL); *Harvey C. Smith Drugs Ltd. c. Canada*, [1995] 1 C.T.C. 143; (1994), 95 DTC 5026; 178 N.R. 34 (C.A.F.).

DÉCISION EXAMINÉE:

Fiat Auto Canada Ltd c La Reine, [1983] CTC 432 (C.F. 1^{re} inst.).

REFERRED TO:

The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited, [1968] S.C.R. 140; (1967), 65 D.L.R. (2d) 449; [1968] C.T.C. 44; 68 DTC 5001; *Sunbeam Corp. (Canada) Ltd. v. Canada*, [1994] 1 C.T.C. 294; (1993), 71 F.T.R. 199 (F.C.T.D.).

AUTHORS CITED

Canada. Department of Finance. Budget Papers. *Notices of Ways and Means Motions and Supplementary Information on the Budget*, October 28, 1980.

APPEAL from a Trial Division decision ((1994), 85 F.T.R. 116 (T.D.)) finding that the preparation and conditioning performed by Ford Canada dealers on imported vehicles qualified Ford Canada as manufacturer or producer within the meaning of paragraph 2(1)(f) of the *Excise Tax Act*. Appeal allowed.

COUNSEL:

Michael F. Ciavaglia, Edward Livingstone for appellant (defendant).
Joe W. Mik, Lisa S. Corne for respondent (plaintiff).

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant (defendant).
Blake, Cassels & Graydon, Toronto, for respondent (plaintiff).

The following are the reasons for judgment rendered in English by

1 LINDEN AND McDONALD J.J.A.: The issue in this appeal is whether Ford Motor Company of Canada, Limited (Ford Canada) ought to have been included in the expanded definition of "manufacturer or producer" in paragraph 2(1)(f) of the *Excise Tax Act*¹ (the Act) for the purposes of determining the tax payable on its imported vehicles. Paragraph 2(1)(f) provided:

2. (1) In this Act

...

DÉCISIONS MENTIONNÉES:

The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited, [1968] R.C.S. 140; (1967), 65 D.L.R. (2d) 449; [1968] C.T.C. 44; 68 DTC 5001; *Sunbeam Corp. (Canada) Ltd. c. Canada*, [1994] 1 C.T.C. 294; (1993), 71 F.T.R. 199 (C.F. 1^{re} inst.).

DOCTRINE

Canada. Ministère des Finances. Documents budgétaires. *Avis de motion de voies et moyens et renseignements complémentaires sur le budget*, 28 octobre 1980.

APPEL d'un jugement par lequel la Section de première instance a conclu ((1994), 85 F.T.R. 116 (1^{re} inst.)) que la préparation et le conditionnement effectués par les concessionnaires de Ford du Canada sur des véhicules importés permettaient de considérer Ford du Canada comme un fabricant ou un producteur au sens de l'alinéa 2(1)f de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'appel est accueilli.

AVOCATS:

Michael F. Ciavaglia, Edward Livingstone pour l'appellant (défendeur).
Joe W. Mik, Lisa S. Corne pour l'intimée (demanderesse).

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada, pour l'appellant (défendeur).
Blake, Cassels & Graydon, Toronto, pour l'intimée (demanderesse).

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par

1 LES JUGES LINDEN ET McDONALD, J.C.A.: La question en litige dans le présent appel est celle de savoir si la société Ford du Canada Limitée (Ford du Canada) aurait dû être considérée comme répondant à la définition élargie du «fabricant ou producteur» contenue à l'alinéa 2(1)f de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ (la Loi) pour le calcul de la taxe payable sur ses véhicules importés. L'alinéa 2(1)f disposait:

2. (1) Dans la présente loi

...

“manufacturer or producer” includes

...

(f) any person who, by himself or through another person acting for him, assembles, blends, mixes, cuts to size, dilutes, bottles, packages, repackages or otherwise prepares goods for sale, other than a person who so prepares goods in a retail store for sale in that store exclusively and directly to consumers.

Subsection 2(4) [as am. *idem*] of the Act further specified:

2. . . .

(4) For the purposes of this Act, goods imported by a person referred to in paragraph (f) of the definition “manufacturer or producer” in subsection (1) that are, in Canada, assembled, blended, mixed, cut to size, diluted, bottled, packaged, repackaged or otherwise prepared for sale by or on behalf of that person shall be deemed to be goods produced or manufactured in Canada and not imported goods.

2 Effective January 1, 1981, the definition of “manufacturer or producer” in the Act was expanded to include what are generally referred to as “marginal manufacturers”.² The amendment was intended to rectify what the government perceived to be an inequity resulting from different points of taxation for importers and domestic manufacturers.³ Prior to the amendment, importers paid tax on the basis of the duty paid value of the goods, and were not subject to tax for any work done on the goods once they were imported into Canada. Domestic manufacturers who often performed all of the work themselves, however, paid tax on the basis of the sale price of manufactured goods, and were unable to escape tax on any value added from finishing-off work performed in preparation for sale. The discriminatory effects of this inequity, according to the Budget Papers which introduced the amendment, were twofold.⁴

First, it discriminates against manufacturers who perform these activities themselves, as opposed to others who sell

«fabricant ou producteur» comprend

...

f) toute personne, ou une autre personne agissant pour le compte de celle-ci, qui prépare des marchandises pour la vente, notamment en les assemblant, fusionnant, mélangeant, coupant sur mesure, diluant, embouteillant, emballant ou remballant, à l'exclusion d'une personne qui prépare ainsi des marchandises dans un magasin de détail afin de les y vendre exclusivement et directement aux consommateurs.

Le paragraphe 2(4) [mod., *idem*] de la Loi précisait en outre que:

2. . . .

(4) Pour l'application de la présente loi, les marchandises importées par une personne visée à l'alinéa f) de la définition de «fabricant ou producteur» au paragraphe (1) qui sont préparées au Canada, notamment en les assemblant, fusionnant, mélangeant, coupant sur mesure, diluant, embouteillant, emballant ou remballant, afin d'être vendues par cette personne ou pour son compte, sont réputées être produites ou fabriquées au Canada et ne pas être des marchandises importées.

2 À compter du 1^{er} janvier 1981, la définition du «fabricant ou producteur» contenue dans la Loi a été élargie pour englober ce qu'on appelle généralement les «fabricants marginaux».² La modification visait à corriger ce que le gouvernement estimait être l'iniquité découlant des points d'imposition différents applicables aux importateurs et aux fabricants canadiens.³ Avant cette modification, les importateurs payaient une taxe calculée en fonction de la valeur à l'acquitté des marchandises, et ils n'étaient assujettis à aucune taxe pour le travail effectué sur les marchandises une fois qu'elles étaient importées au Canada. En revanche, les fabricants canadiens, qui effectuaient souvent tout le travail eux-mêmes, payaient une taxe calculée en fonction du prix de vente des biens manufacturés et ne pouvaient se soustraire à la taxe imposée sur la valeur qui était ajoutée aux marchandises par suite des travaux de finition effectués en vue de la vente. Les conséquences discriminatoires de cette iniquité étaient doubles, selon les documents budgétaires déposés pour présenter la modification.⁴

D'abord, les fabricants qui effectuent eux-mêmes ces opérations sont désavantagés par rapport à ceux qui ven-

their goods in bulk or unassembled or unpackaged form. Second, it puts domestic producers at a competitive disadvantage relative to importers, as the practice of marginal manufacturing is more prevalent in the case of imported goods.

3 At the time the amendment came into effect, Ford Canada was importing cars and light trucks (vehicles) from its U.S. parent to Ford dealerships in Canada. A term of the sale agreement between Ford Canada and each of the dealers was that the vehicles would be delivered to the dealers with "preparation and conditioning" work outstanding.⁵ This work was to be performed by each dealer after delivery but prior to resale. The vehicle base price included the cost of "preparation and conditioning" for which Ford Canada reimbursed the dealers for the work done at a standardized rate. The nature of the work to be performed was itemized on a standard checklist called a "Pre-Delivery Service Record" and included such things as an under the hood check, body check, chassis check, road test, appearance check and installation of any loose shipped items such as fog lights, antennas, CB mikes, cigarette lighters, door mats, hub caps and wheel covers, license plate frames, luggage racks, and rear step bumpers.⁶ Ford Canada was paying sales tax on these imported vehicles on the basis of the duty paid value. Due to the high rate of exchange between Canada and the U.S. at that time, the amount of tax on the sale price of imported goods in Canada would have been significantly less than the amount of tax calculated on the basis of the duty paid value.

4 In advance submissions to the Department of Revenue, Ford Canada took the position that it ought to have been included within the amended paragraph 2(1)(f), with the effect that it ought to have been able to take advantage of the lower sale price for the calculation of sales tax.⁷ Ultimately, by letter dated April 7, 1981, Revenue Canada responded to this request by stating that Ford

dent leur production en vrac, non assemblée ou non emballée. Ensuite, les producteurs canadiens sont désavantagés par rapport aux importateurs, ces activités marginales étant plus fréquentes dans le cas des articles importés.

3 Au moment de l'entrée en vigueur de la modification, Ford du Canada importait chez ses concessionnaires Ford du Canada des voitures et des camions légers (les véhicules) de sa société mère américaine. Aux termes du contrat de vente que Ford du Canada concluait avec chacun de ses concessionnaires, «la préparation et le conditionnement» restaient à faire lors de la livraison des véhicules aux concessionnaires⁵. Ce travail devait être fait par chaque concessionnaire après la livraison mais avant la revente. Le prix de base du véhicule comprenait le coût de «la préparation et du conditionnement» pour lesquels les concessionnaires étaient remboursés par Ford du Canada à un taux uniformisé. La nature des opérations à effectuer était précisée point par point dans un aide-mémoire type appelé [TRADUCTION] «fiche de contrôle avant livraison». Parmi les opérations à effectuer, mentionnons la vérification du capot, de la carrosserie et du châssis, l'essai sur route, l'inspection visuelle et l'installation des articles expédiés en vrac comme les phares antibrouillard, les antennes, les microphones de radio BP, les allume-cigares, les essuie-pieds, les cache-roues et les enjoliveurs, les supports de plaques d'immatriculation, les porte-bagages et les pare-chocs marchepieds⁶. Ford du Canada payait sur ces véhicules importés une taxe de vente calculée en fonction de la valeur à l'acquitté. En raison du taux de change élevé de la devise américaine par rapport à la devise canadienne à l'époque, le montant de la taxe imposée sur le prix de vente des marchandises importées au Canada aurait été beaucoup moins élevé que le montant de la taxe calculée d'après la valeur à l'acquitté.

4 Dans les observations préalables qu'elle a présentées au ministère du Revenu, Ford du Canada a adopté le point de vue selon lequel elle aurait dû être considérée comme tombant sous le coup de l'alinéa 2(1)f), dans sa version modifiée, de sorte qu'elle aurait dû pouvoir bénéficier du prix de vente moins élevé pour le calcul de la taxe de vente⁷. Par la suite, dans une lettre datée du 7 avril 1981, Reve-

Canada was exempted from the definition of “manufacturer or producer” because the dealers who were performing the work were operating retail stores.⁸ Following this, by letter dated September 22, 1981, Ford Canada applied to the Deputy Minister, Customs and Excise, Revenue Canada, pursuant to subsection 26.1(1) [as enacted by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 9] of the Act to be considered as the manufacturer or producer of its imported vehicles on the basis that they were of the same type as those manufactured by it in Canada.⁹ This application was rejected by Revenue Canada.¹⁰ As a result, Ford Canada paid the sales tax on its imported vehicles in accordance with the position taken by Revenue Canada, but later filed refund claims for the extra amount it says it paid on 366,000 vehicles imported between January 1, 1981, when the amendment became effective, and February 29, 1984, when paragraph 2(1)(f) was again amended.¹¹

Decision of the Trial Judge

5 The Trial Judge [(1994), 85 F.T.R. 116, at page 142] held in favour of Ford Canada and declared that “Ford Canada is the manufacturer of all passenger vehicles and light trucks imported by it from the United States between January 1, 1981 and February 29, 1984, that were sold by it to Ford Canada dealers and on which preparation and conditioning was performed by those dealers prior to delivery of the vehicles to retail customers”.

6 The Trial Judge found that [at page 136], although the tasks performed as “preparation and conditioning” were “not extensive, including as they did the installation of hubcaps, cigarette lighters, radio antennas and, in a much more limited range of cases, luggage racks, rear-step bumpers and performance equipment”. . . the other inspections, adjustments, alterations and tests performed in the preparation and conditioning process clearly amounted to a meaningful step in the preparation of the vehicles for sale”.

nu Canada a répondu à cette demande en déclarant que Ford du Canada était exclue de la définition du «fabricant ou producteur» parce que les concessionnaires qui effectuaient le travail exploitaient des magasins de détail⁸. À la suite de cette lettre, Ford du Canada a, par lettre datée du 22 septembre 1981, demandé au sous-ministre, Revenu Canada, Douanes et Accise, en vertu du paragraphe 26.1(1) [édicte par S.C. 1980-81-82-83, ch. 68, art. 9] de la Loi, d’être considérée comme étant le fabricant ou le producteur de ses véhicules importés au motif que ceux-ci appartenaient à la même catégorie que ceux qu’elle fabriquait au Canada⁹. Revenu Canada a rejeté cette demande¹⁰. En conséquence, Ford du Canada a payé la taxe de vente sur ses véhicules importés conformément à la position adoptée par Revenu Canada, mais a par la suite demandé d’être remboursée de la taxe de vente qu’elle affirmait avoir payée en trop sur les 366 000 véhicules qu’elle avait importés entre le 1^{er} janvier 1981, date d’entrée en vigueur de la modification, et le 29 février 1984, date à laquelle l’alinéa 2(1)f) a de nouveau été modifié¹¹.

Décision du juge de première instance

5 Le juge de première instance [(1994), 85 F.T.R. 116, à la page 142] a donné gain de cause à Ford du Canada et a déclaré que «Ford du Canada est le fabricant de tous les véhicules de tourisme et camions légers qu’elle a importés des États-Unis entre le 1^{er} janvier 1981 et le 29 février 1984, qui ont été vendus par elle à ses concessionnaires et à l’égard desquels la préparation et le conditionnement ont été effectués par ces concessionnaires avant la livraison des véhicules aux consommateurs».

6 Le juge de première instance a conclu que [à la page 136], bien que les opérations effectuées à l’occasion de «la préparation et du conditionnement» ne fussent «pas élaborées, s’agissant notamment de l’installation d’enjoliveurs, d’allume-cigares, d’antennes radio et, dans certains cas plus rares, de porte-bagages, de pare-chocs marchepieds et d’«équipement de performance” . . . les autres inspections, ajustements, modifications et essais effectués dans le cadre de la préparation et du conditionnement constituaient manifestement une étape importante de la préparation des véhicules pour la vente».

- 7 He also decided that the work was done on behalf of Ford Canada, which, he felt, mandated the work to be done in detail and indirectly monitored the work through early post-delivery warranty claims. Further, he reasoned, preparation and conditioning was included as a cost in the invoice price to dealers, who were ultimately reimbursed for the work done.
- 8 The Trial Judge found, moreover, that the Ford dealerships were not retail stores, so that Ford Canada was not subject to the exclusion in the amended definition on this basis. He found as fact that the new car showroom comprised only a small part of the dealership facilities in relation to used car sales, parts sales and service, and was not the dominant revenue-producing element of the dealership. In arriving at this conclusion, the Trial Judge also referred to the fact that the public did not have access to the parts or service department of the dealerships.
- 9 The Trial Judge rejected Ford Canada's submission that its application pursuant to subsection 26.1(1) of the Act, which allows a licensed manufacturer under paragraph 2(1)(f) of the Act to have all other goods it sells treated as the same class of goods which it prepares for sale was unfairly dealt with. He found that no criteria existed to guide the Minister in responding to such an application. Further, he concluded that there was no evidence to suggest that the application was not fairly considered. The Trial Judge reasoned that it was open to the Minister to [at page 140] "reject the application on the grounds that it would reduce the revenue flowing to the federal treasury".
- Il a également jugé que les opérations en question avaient été effectués pour le compte de Ford du Canada qui, selon lui, établissait de manière très détaillée le travail à faire et qui contrôlait indirectement son exécution par le biais des réclamations formulées sur le fondement de la garantie après la livraison. Il a ajouté que le coût de la préparation et du conditionnement était inclus dans le prix facturé aux concessionnaires, qui étaient par la suite remboursés pour les travaux effectués.
- Le juge de première instance a conclu en outre que les concessionnaires Ford ne constituaient pas des magasins de détail, de sorte que Ford du Canada n'était pas assujettie pour ce motif à l'exclusion contenue dans la définition modifiée. Il a constaté que la salle d'exposition des voitures neuves n'occupait qu'une petite partie de la superficie des locaux des concessionnaires par rapport à celle qu'occupaient le service de vente des voitures d'occasion et le service des pièces et de l'entretien, et qu'elle ne constituait pas la principale source de revenu des concessionnaires. Pour en arriver à cette conclusion, le juge de première instance a également mentionné le fait que le public n'avait pas accès au service des pièces ou au service de l'entretien des concessionnaires.
- Le juge de première instance a jugé mal fondé le moyen de Ford du Canada selon lequel la demande qu'elle avait présentée en vertu du paragraphe 26.1(1) de la Loi n'avait pas été dûment prise en considération. Ce paragraphe permet au fabricant qui est muni d'une licence et qui est visé à l'alinéa 2(1)f) de la Loi d'obtenir que toutes les autres marchandises qu'il vend soient considérées comme appartenant à la même catégorie que les marchandises qu'il prépare pour la vente. Le juge de première instance a conclu qu'il n'existait pas de critères sur lesquels le ministre pouvait se guider pour prendre une telle décision. Il a ajouté que la preuve ne permettait pas de conclure que la demande n'avait pas été dûment prise en considération. Le juge de première instance a estimé qu'il était loisible au ministre [à la page 140] «de rejeter la demande pour le motif que, s'il y faisait droit, il en résulterait une réduction des recettes perçues par l'État fédéral».

10 Finally, and contrary to the submissions of the appellant, the Trial Judge found that the cost of transporting the imported vehicles to the dealerships was a cost incurred in delivery of the goods, and not a cost of manufacturing the goods. The costs were at all times treated as “outward freight” and were recorded as a separate price on the vehicle invoice. As a result, the Trial Judge concluded that subsection 26(6) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 8] of the Act ought to be applied to the transportation costs and permitted them to be excluded for the purposes of determining the sales tax payable under the Act.

The Issues on Appeal

11 In order to qualify within the expanded definition of “manufacturer or producer”, Ford Canada must succeed on four points. It must first prove that the preparation and conditioning performed by the Ford dealers fits within the phrase “or otherwise prepares goods” and can therefore be treated as manufacturing on that basis. Second, it must demonstrate that the preparation and conditioning was performed by the dealer on behalf of Ford Canada.¹² Third, Ford Canada must show that the work performed by the dealers prepared the goods for sale. Fourth, and finally, it must prove that Ford Canada is not excluded from the expanded definition by virtue of the fact that the work is performed in a “retail store for sale in that store exclusively and directly to consumers”.

12 If Ford Canada is successful on each of these points, the Minister takes the position that the respondent should not have been able to deduct the cost of transporting the vehicles to the dealerships from the sum on which tax payable is calculated and that the refund claim ought to be reduced by the sales tax applicable to those freight costs.

13 If Ford Canada is unsuccessful on any of the first four points, however, it argues in cross-appeal that

10 Finalement, et contrairement aux prétentions de l'appellant, le juge de première instance a conclu que le coût du transport des véhicules importés jusqu'à l'établissement des concessionnaires constituait un coût engagé pour livrer les marchandises et non un coût inhérent à la fabrication des marchandises. Les frais en question avaient constamment été considérés comme des «frais de transport en aval» et étaient inscrits comme un prix distinct sur la facture de chaque véhicule. En conséquence, le juge de première instance a conclu que le paragraphe 26(6) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 68, art. 8] de la Loi devait s'appliquer au coût du transport, qui pouvait être exclu du calcul du montant de la taxe de vente exigible en vertu de la Loi.

Questions en litige en appel

11 Pour répondre à la définition élargie du «fabricant ou producteur», Ford du Canada doit obtenir gain de cause sur quatre points. Elle doit d'abord prouver que la préparation et le conditionnement effectués par les concessionnaires Ford sont visés par l'expression «qui prépare des marchandises pour la vente» et qu'on peut par conséquent considérer pour cette raison qu'ils font de la fabrication. Deuxièmement, elle doit démontrer que les concessionnaires effectuaient la préparation et le conditionnement au nom de Ford du Canada¹². Troisièmement, Ford du Canada doit établir que les opérations effectuées par les concessionnaires préparent les marchandises pour la vente. Quatrièmement, et finalement, elle doit prouver que Ford du Canada n'est pas exclue de la définition élargie en raison du fait que les opérations en question sont effectuées «dans un magasin de détail afin de les y vendre exclusivement et directement aux consommateurs».

12 Le ministre adopte le point de vue selon lequel, si elle obtient gain de cause sur chacun de ces éléments, Ford du Canada n'aurait pas dû pouvoir déduire le coût du transport des véhicules jusqu'aux établissements des concessionnaires de la somme sur laquelle la taxe exigible est calculée, et que le remboursement devrait être diminué de la taxe de vente applicable à ses frais de transport.

13 Si elle n'obtient pas gain de cause sur l'un de ces quatre éléments, Ford du Canada soutient toutefois

the Minister acted unfairly in denying Ford Canada's subsection 26.1(1) application to be considered as a manufacturer of all vehicles of the same class as it prepares for sale as described in paragraph 2(1)(f).

Analysis

14 For the reasons which follow, we find that this appeal should be allowed. We shall deal with each of the four components of paragraph 2(1)(f) in turn.

(1) Is Ford Canada a manufacturer of its imported vehicles?

(i) Did the work performed by Ford dealers constitute manufacturing or producing pursuant to paragraph 2(1)(f)?

15 The appellant has taken the position that the work performed by Ford dealers does not constitute manufacturing or producing as contemplated by paragraph 2(1)(f). In support of this proposition, the appellant urges that this Court interpret the term "manufacture" according to its everyday meaning. In the appellant's submission, the activities undertaken by the Canadian dealers must have effected some change in the form, quality and/or properties of the vehicles in order for these goods to be properly considered to have been manufactured in Canada. Further, the vehicles are finished goods when they leave the United States, and are thus not subject to further manufacturing or producing in Canada. The activities undertaken by the dealer in Canada amount to minor installations and adjustments and are not sufficient to enable the taxpayer to claim that it was manufacturing.

16 In response, Ford Canada has taken the position that the wording of paragraph 2(1)(f) should be broadly construed. In other words, the intent of paragraph 2(1)(f) is to expand the ordinary scope of the term "manufacture". In support of this proposition, the respondent directed the Court's attention to

dans son appel incident que le ministre a agi de façon injuste en rejetant la demande par laquelle elle lui demandait, en vertu du paragraphe 26.1(1), d'être considérée comme le fabricant de tous les véhicules appartenant à la même catégorie que ceux qu'elle prépare pour la vente au sens de l'alinéa 2(1)f).

Analyse

Pour les motifs qui suivent, nous concluons que le présent appel devrait être accueilli. Nous examinerons à tour de rôle chacun des quatre éléments de l'alinéa 2(1)f.

(1) Ford du Canada fabrique-t-elle ses véhicules importés?

(i) Les opérations effectuées par les concessionnaires Ford constituent-elles de la fabrication ou de la production au sens de l'alinéa 2(1)f)?

L'appellant adopte le point de vue selon lequel les opérations effectuées par les concessionnaires Ford ne constituent pas de la fabrication ou de la production au sens de l'alinéa 2(1)f). À l'appui de sa thèse, l'appellant exhorte la Cour à interpréter le terme «fabriquer» selon son sens courant. Suivant l'appellant, les opérations effectuées par les concessionnaires canadiens doivent avoir pour effet de donner aux véhicules de nouvelles formes, qualités ou propriétés pour que les véhicules puissent à bon droit être considérés comme ayant été fabriqués au Canada. L'appellant affirme en outre que les véhicules sont des produits finis lorsqu'ils quittent les États-Unis et qu'ils ne font donc pas l'objet d'autres opérations de fabrication ou de production au Canada. Les activités entreprises par les concessionnaires au Canada n'équivalent qu'à des installations et à des ajustements mineurs et elles ne sont pas suffisantes pour permettre à la contribuable de prétendre qu'elle faisait de la fabrication.

16 En réponse, Ford du Canada affirme que le libellé de l'alinéa 2(1)f) devrait être interprété largement. En d'autres termes, à l'alinéa 2(1)f), le législateur voulait donner un sens élargi au terme «fabriquer». À l'appui de cet argument, l'intimé appelle l'attention de la Cour sur plusieurs notes de service de

several Revenue Canada memoranda as well as rulings issued to Chrysler Canada and American Motors. These documents lend support to the proposition that Revenue Canada viewed the activities of the dealer after delivery of the imported vehicles as manufacturing.

17 It is trite law that Revenue Canada memoranda are not binding on this Court. Further, Revenue Canada is neither estopped from proceeding nor bound to proceed in a certain manner by virtue of its treatment of similarly-situated taxpayers.¹³ Thus, while the memoranda and rulings are instructive, they are not determinative of the issue.

18 The respondent seeks to have its activities included in the phrase "or otherwise prepares goods" for sale. In our view, the work performed by Ford dealers does not constitute manufacturing or producing pursuant to paragraph 2(1)(f), as the work is almost entirely cosmetic and of a minor nature. It could not have been Parliament's intent that work as minor as that undertaken by the dealers in this case could be considered manufacturing, even giving that term its widest interpretation.

19 This Court had occasion to consider what constituted manufacturing, albeit under a provision of the *Income Tax Act* [R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1], in *Harvey C. Smith Drugs Ltd. v. Canada*.¹⁴ In that case, a pharmacist sought to be considered a manufacturer on the grounds that he was manufacturing or processing goods. The pharmacist was engaging in activities such as sorting pills, repackaging in smaller bottles with safety caps, and printing labels. Desjardins J.A., speaking for the Court, held that these activities did not constitute manufacturing or processing. In her view, in order for a good to be considered "manufactured" by an individual, it had to be given new form, qualities, or properties by the activities of that individual. This approach is consist-

Revenu Canada, ainsi que sur des décisions intéressant la Chrysler Canada et American Motors. Ces documents appuient la proposition que Revenu Canada considèrait comme de la fabrication les activités exercées par les concessionnaires après la livraison des véhicules importés.

17 Il est de jurisprudence constante que notre Cour n'est pas liée par les notes de service de Revenu Canada. Qui plus est, Revenu Canada n'est pas irrecevable à procéder d'une certaine manière ni tenu de procéder d'une certaine façon en raison du traitement qu'elle a accordé à des contribuables se trouvant dans une situation semblable¹³. Ainsi, bien que les notes de service et les décisions soient instructives, elles n'ont pas d'effet déterminant sur la question.

18 L'intimée voudrait que l'on considère que ses activités sont visées par l'expression «qui prépare des marchandises pour la vente». À notre avis, les opérations effectuées par les concessionnaires Ford ne constituent pas de la fabrication ou de la production au sens de l'alinéa 2(1)f), étant donné que ces opérations sont presque entièrement esthétiques et qu'elles sont mineures. Il n'est pas possible que le législateur ait voulu que des activités aussi mineures que celles qu'effectuent les concessionnaires dans le cas qui nous occupe soient considérées comme de la fabrication, même en donnant à ce terme son interprétation la plus large.

19 Dans l'arrêt *Harvey C. Smith Drugs Ltd. c. Canada*¹⁴, notre Cour a eu l'occasion d'examiner ce qui constitue de la fabrication, dans le contexte toutefois de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1]. Dans cette affaire, un pharmacien demandait à être considéré comme un fabricant au motif qu'il fabriquait ou transformait des marchandises. Le pharmacien procédait notamment au triage de pilules, au emballage de pilules dans des bouteilles plus petites munies de couvercles de sécurité et à l'impression d'étiquettes. Le juge d'appel Desjardins, qui s'exprimait au nom de la Cour, a statué que ces activités ne constituaient pas de la fabrication ou de la transformation. À son avis, pour qu'on puisse considérer qu'un objet est «fabri-

ent with that of the Supreme Court of Canada in *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*.¹⁵

qué» par une personne, il faut qu'il acquière de nouvelles formes, qualités ou propriétés par suite de l'activité de cette personne. Cette façon de voir est conforme à celle que la Cour suprême du Canada a retenue dans l'arrêt *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*¹⁵.

20 The wording of the *Income Tax Act* provision in *Harvey C. Smith* was certainly narrower than that of the provision of the Act under consideration in this case. That having been said, we note that paragraph 2(1)(f) appears under the heading "manufacturer or producer." As a simple matter of statutory interpretation, the heading must be instructive as to the scope of the paragraph. The ordinary meaning of "manufacture" cannot be stretched beyond the point of recognition.

20 Le libellé de la disposition de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui était en cause dans l'affaire *Harvey C. Smith* était incontestablement plus étroit que celui de la disposition de la Loi qui est à l'examen en l'espèce. Ceci étant dit, nous constatons que l'alinéa 2(1)f) figure sous la rubrique «fabricant ou producteur». Sur le simple plan de l'interprétation des lois, la rubrique doit nous donner des indices sur le champ d'application de l'alinéa. On ne peut étirer le sens courant du mot «fabriquer» au point de le dénaturer.

21 Both parties have referred the Court to *Fiat Auto Canada Ltd v The Queen*.¹⁶ In that case, the Court determined that the addition of radios to automobiles did not constitute manufacturing pursuant to paragraph 2(1)(f). In reaching this conclusion, the Trial Judge applied the *ejusdem generis* principle and interpreted the words "or otherwise prepares goods for sale" in the context of the preceding list of activities. He concluded in that case that the installation of radios did not fall within the types of tasks to which the provision refers.

21 Les deux parties nous ont cité le jugement *Fiat Auto Canada Ltd c La Reine*¹⁶. Dans cette affaire, la Cour a jugé que l'installation de radios dans des automobiles ne constituait pas de la fabrication au sens de l'alinéa 2(1)f). Pour en arriver à cette conclusion, le juge de première instance a appliqué le principe *ejusdem generis* et a interprété l'expression «qui prépare des marchandises pour la vente» en tenant compte de la liste d'activités qui suivait. Il a conclu que, dans cette affaire, l'installation de radios ne faisait pas partie des types d'activités visées par la disposition.

22 In the case at bar, the Ford dealers undertook a variety of activities which, in our view, cannot be considered to be within the scope of paragraph 2(1)(f). Despite the somewhat broader language of paragraph 2(1)(f), we cannot agree that it encompasses activities such as those undertaken in this case. Applying the *ejusdem generis* principle, the activities of the Canadian dealers cannot be considered to fall within the intended scope of paragraph 2(1)(f).

22 En l'espèce, les concessionnaires Ford ont entrepris diverses activités qu'on ne peut, à notre avis, considérer comme entrant dans le champ d'application de l'alinéa 2(1)f). Malgré son libellé un peu plus large, nous ne sommes pas d'accord pour dire que l'alinéa 2(1)f) englobe des activités comme celles qui ont été effectuées en l'espèce. Si l'on applique le principe *ejusdem generis*, on ne peut considérer que les activités des concessionnaires canadiens tombent sous le coup de l'alinéa 2(1)f).

(ii) Was the work done on behalf of Ford Canada?

(ii) Les opérations ont-elles été effectuées pour le compte de Ford du Canada?

23 The appellant argues that the preparation and conditioning performed by Ford dealers could not

23 L'appelant soutient que la préparation et le conditionnement effectués par les concessionnaires Ford

have been done on Ford Canada's behalf because no agency relationship existed between Ford Canada and the dealers. Rather, the transactions between Ford Canada and the dealers were sales pursuant to agreements which explicitly stated that the dealers did not act on behalf of Ford Canada. The appellant also relies on the fact that sale of the imported vehicles to the dealers occurred at the point when the vehicles were delivered to the dealerships. As a result, any preparation and conditioning was performed after the sale had been completed, and could not have been performed on behalf of Ford Canada.

n'auraient pas pu être faits pour le compte de Ford du Canada parce qu'aucune relation de mandat n'existait entre Ford du Canada et les concessionnaires. Les opérations intervenues entre Ford du Canada et les concessionnaires étaient plutôt des ventes conclues conformément à des ententes qui prévoyaient expressément que les concessionnaires n'agissaient pas pour le compte de Ford du Canada. L'appelant invoque également le fait que la vente des véhicules importés aux concessionnaires survenait au moment où les véhicules étaient livrés aux concessionnaires. En conséquence, toute préparation et tout conditionnement étaient effectués après la conclusion de la vente et ne pouvaient avoir été effectués pour le compte de Ford du Canada.

24 The respondent submits that work specified by Ford Canada, which is contractually mandated as a term of sale and which is reimbursed by Ford Canada, is work which is done on behalf of Ford Canada. The respondent further submits that Ford Canada had a vital interest in ensuring that the preparation and conditioning was done to uniform and precise standards, and that it was able to monitor dealers' compliance with those standards through early post-delivery warranty claims. As evidence of the inconsistency of the Minister's current position, the respondent also points to a December 6, 1977 ruling by Revenue Canada in which it held to the effect that preparation and conditioning performed by the dealers on Ford Canada's domestic vehicles was done on Ford Canada's behalf.

L'intimée soutient que les travaux précisés par Ford du Canada, dont l'exécution était imposée par contrat en tant que condition de la vente et dont le coût était remboursé par Ford du Canada, sont des travaux qui étaient effectués pour le compte de Ford du Canada. L'intimé soutient en outre qu'il était dans l'intérêt fondamental de Ford du Canada de s'assurer que la préparation et le conditionnement soient effectués conformément à des normes uniformes et précises et elle ajoute que Ford du Canada était en mesure de s'assurer que les concessionnaires se conforment à ces normes par le biais des réclamations formulées sur le fondement de la garantie après livraison. Pour démontrer que la position actuelle du ministre est contradictoire, l'intimée invoque par ailleurs une décision en date du 6 décembre 1977 par laquelle Revenu Canada a décidé que la préparation et le conditionnement effectués par les concessionnaires sur les véhicules canadiens de Ford du Canada étaient effectués pour le compte de Ford du Canada. 24

25 Although it is not necessary for us to deal with this issue, we are in agreement with the submissions of the appellant on this issue. While Ford Canada undoubtedly had an interest in ensuring that its cars were subsequently resold to consumers in a well-finished state, this interest did not override the legal nature of the relationship between Ford Canada and its dealers, which was clearly one of sale rather than agency.

Bien qu'il ne soit pas nécessaire que nous abordions cette question, nous souscrivons aux arguments invoqués par l'appelant sur cette question. Bien qu'il fût indubitablement dans l'intérêt de Ford du Canada de s'assurer que ses voitures, qui étaient par la suite revendues aux consommateurs, soient bien finies, cet intérêt ne l'emporte pas sur la nature juridique du rapport qui existait entre Ford du Canada et ses concessionnaires et qui était de toute 25

26 The fact that the work performed by Ford dealers was not done on behalf of Ford Canada as manufacturer, but rather in preparation for sale by Ford dealers to consumers is evidenced by a number of factors. First, the Sales and Service Agreement explicitly stipulates that there was no agency relationship between Ford Canada and the dealer:¹⁷

14. This agreement does not in any way create the relationship of principal and agent between the Company and the Dealer and under no circumstances shall the Dealer be considered to be an agent of the Company. The Dealer shall not act or attempt to act, or represent himself, directly or by implication, as agent of the Company or in any manner assume or create any obligation on behalf of or in the name of the Company.

Although such a declaration of intention in a provision such as this is not binding on the Court, it is evidence of the relationship which the parties to the contract intended to create. In this case, it indicates to the Court a clear desire to ensure that Ford dealers were not mistaken as being entitled to act on behalf of Ford Canada. In the face of this clearly worded provision, the respondent's submission that the preparation and conditioning was nonetheless performed on behalf of Ford Canada rings hollow.

27 Second, the transfer of title of a vehicle occurred between Ford Canada and the dealer at the point where the vehicle was actually delivered to the dealership. Due to the impossibility of determining the exact point at which a vehicle would arrive at a dealership, however, for accounting purposes, Ford Canada recorded sales on the basis of an estimated "transit time allowance", which attempted to approximate the actual delivery time. This is outlined in a letter setting out the "Revised Vehicle Terms of Sale", dated March 16, 1979, which provides as follows:¹⁸

évidence de la nature d'une vente plutôt que d'un mandat.

Plusieurs facteurs démontrent que les opérations effectuées par les concessionnaires Ford n'étaient pas exécutées pour le compte de Ford du Canada en tant que fabricant, mais plutôt en vue de la vente des véhicules en question par les concessionnaires Ford à des consommateurs. En premier lieu, le contrat de vente et de service stipule expressément qu'il n'existe pas de mandat entre Ford du Canada et les concessionnaires¹⁷:

[TRADUCTION] 14. Le présent contrat ne crée d'aucune façon un rapport de mandant et de mandataire entre la société et le concessionnaire, et le concessionnaire ne doit en aucun cas être considéré comme le mandataire de la société. Le concessionnaire ne doit pas agir ou tenter d'agir ou se présenter, directement ou implicitement, comme le mandataire de la société ou prendre à sa charge ou créer de quelque façon que ce soit des obligations pour le compte ou au nom de la société.

Bien qu'une telle déclaration d'intention dans une disposition comme celle-ci ne lie pas la Cour, elle constitue un élément de preuve tendant à démontrer le rapport que les parties au contrat avaient l'intention de créer. En l'espèce, elle indique à la Cour une volonté ferme de s'assurer que les concessionnaires Ford ne croient pas à tort qu'ils avaient le droit d'agir au nom de Ford du Canada. Vu cette disposition non ambiguë, la thèse de l'intimé suivant laquelle la préparation et le conditionnement étaient néanmoins effectués pour le compte de Ford du Canada est mal fondée.

En deuxième lieu, la dévolution du titre de propriété du véhicule de Ford du Canada aux concessionnaires se produisait au moment où le véhicule était effectivement livré aux concessionnaires. Toutefois, comme il était impossible de déterminer avec précision le moment où un véhicule arrivait chez le concessionnaire, Ford du Canada inscrivait les ventes, sur le plan comptable, en tenant compte d'une [TRADUCTION] «période de transit estimée», c'est-à-dire en essayant de déterminer la date approximative à laquelle le véhicule était effectivement livré. Cette façon de procéder est précisée dans une lettre en date du 16 mars 1979 dans laquelle sont énoncées

26

27

1. Legally the point of sale or commencement of the consignment period between the Company and you will occur when the vehicles are actually delivered to you or to your designated shipment location.

2. Because there is no practical method for us to determine the actual delivery date of every vehicle as it occurs on an ongoing basis, the sale or commencement of the consignment period will be recorded for accounting purposes based on an estimated transit time allowance. This estimated transit time allowance is already used for establishing the payment due date from your finance source.

28 Consequently, despite the fact that a sale may have been recorded for accounting purposes as occurring after the delivery of a vehicle to the dealership, as the letter sets out, the dealer became the legal owner of the vehicle when it actually arrived at the dealership. The significance of this fact is that any work done by the dealer after that point was done on a vehicle which was owned by the dealer itself, and not by Ford Canada. It is contrary to the plain meaning of the phrase to suggest that the preparation and conditioning was done "on behalf of" Ford Canada, despite the fact that it was no longer the legal owner of the vehicle. This conclusion is consistent with the position taken by Revenue Canada that "[g]oods are produced on behalf of another person where that person owns or controls the goods being packaged, bottled, assembled, etc."¹⁹ Such is not the case here.

29 Third, the Ford Motor Company of Canada, Limited Dealer Sales and Service Agreement (the Sales and Service Agreement) specified, under the heading "Responsibilities with Respect to Service", as follows:²⁰

4.(a) Predelivery Service. The Dealer shall perform or be responsible for the performance of such inspection, conditioning and repair of each VEHICLE before delivery as may be prescribed for such VEHICLE in the Company's applicable predelivery inspection and conditioning schedules furnished by the Company to the Dealer. The Dealer shall maintain or be responsible for the maintenance of

les [TRADUCTION] «conditions révisées de vente des véhicules»¹⁸:

[TRADUCTION] 1. Légalement, la vente ou le début de la période de consignation des véhicules a lieu au moment où les véhicules vous sont effectivement livrés ou envoyés au lieu d'expédition désigné.

2. Comme il n'existe pas de méthode pratique qui nous permette de déterminer avec précision le moment où chaque véhicule est livré, étant donné que les livraisons sont continues, la vente ou le début de la période de consignation seront inscrites, sur le plan comptable, en tenant compte de la période de transit estimée. Ce procédé est déjà utilisé dans vos livres pour établir vos dates d'exigibilité.

En conséquence, malgré le fait qu'il était possible qu'une vente soit inscrite, sur le plan comptable, comme ayant eu lieu après la livraison d'un véhicule au concessionnaire, comme la lettre le prévoit, le concessionnaire devenait le propriétaire légal du véhicule au moment où celui-ci arrivait effectivement chez lui. Ce fait est important parce que tout travail effectué par le concessionnaire après cette date était exécuté sur un véhicule qui appartenait au concessionnaire lui-même et non plus à Ford du Canada. Il est contraire au sens évident de l'expression de prétendre que la préparation et le conditionnement étaient effectués «pour le compte de» Ford du Canada, alors que celle-ci n'était plus la propriétaire légale du véhicule. Cette conclusion s'accorde avec la thèse de Revenu Canada selon laquelle [TRADUCTION] «les marchandises sont produites pour le compte d'une autre personne lorsque cette personne possède ou contrôle les marchandises qui sont emballées, embouteillées, assemblées, etc.»¹⁹. Or, tel n'est pas le cas en l'espèce.

Troisièmement, le contrat de vente et de service des concessionnaires de Ford du Canada Limitée (le contrat de vente et de service) précisait ce qui suit, sous la rubrique [TRADUCTION] «obligations en matière de service»²⁰:

[TRADUCTION] 4.a) Service avant livraison. Le concessionnaire exécute ou se charge de faire exécuter avant la livraison l'inspection, le conditionnement et la réparation prescrits pour chaque VÉHICULE dans les livrets applicables d'inspection et de conditionnement avant livraison fournis par la société au concessionnaire. Le concessionnaire tient ou se charge de faire tenir des registres suffi-

adequate records of all predelivery inspection, conditioning and repair work performed by or for the Dealer.

This clause clearly related the performance of preparation and conditioning work to the preparation of a vehicle for delivery by the dealer. It did not specify that the work performed by the dealer was to be done on behalf of Ford Canada. This could not be because the sale between Ford Canada and the dealer had already occurred by the time the dealer began preparation and conditioning work on the vehicle, which was being done for itself, and not Ford Canada.

sants pour tous les travaux d'inspection, de conditionnement et de réparation avant livraison effectués par le concessionnaire ou pour son compte.

Cette clause établissait de toute évidence un lien entre, d'une part, l'exécution des travaux de préparation et de conditionnement et, d'autre part, la préparation d'un véhicule pour livraison par le concessionnaire. Elle ne précisait pas que les travaux effectués par le concessionnaire devaient être faits pour le compte de Ford du Canada. Il ne pouvait en être ainsi, parce que la vente conclue entre Ford du Canada et le concessionnaire avait déjà eu lieu au moment où le concessionnaire commençait ses travaux de préparation et de conditionnement sur le véhicule, travaux qu'il effectuait pour lui-même et non pour Ford du Canada.

30 The respondent, in its argument, has referred to a December 6, 1977 ruling issued by Revenue Canada in which it held that Ford Canada was not entitled to receive a deduction in its sales tax for credits issued to its dealers for preparation and conditioning work performed by them on domestically manufactured vehicles.²¹ The respondent has submitted that the Minister's current position, when compared to his position on work performed by Ford dealers on domestically manufactured vehicles, is inconsistent with this 1977 ruling. In our view, however, the 1977 ruling and the Minister's current position cannot be compared in the manner which the respondent has suggested. The 1977 ruling characterized the work performed by dealers on domestically manufactured vehicles. The Minister's current position, however, addresses Ford Canada as importer, not as domestic manufacturer, and is meant to fulfil a specific legislative objective aimed at reconciling the differing characteristics of importers and domestic manufacturers. The different contexts in which each of these positions is rooted makes comparison of them inapt.

Dans sa plaidoirie, l'avocat de l'intimée cite la décision du 6 décembre 1977 par laquelle Revenu Canada a jugé que Ford du Canada n'avait pas le droit de déduire de sa taxe de vente les remboursements accordés à ses concessionnaires pour les travaux de préparation et de conditionnement effectués par ceux-ci sur des véhicules fabriqués au Canada²¹. L'intimée soutient que la position actuelle du ministre contredit cette décision de 1977, lorsqu'on compare sa position actuelle avec celle qu'il défend au sujet des opérations effectuées par les concessionnaires Ford sur des véhicules fabriqués au pays. Nous estimons toutefois qu'on ne peut comparer la décision de 1977 avec la position actuelle du ministre comme le fait l'intimée. Dans sa décision de 1977, le ministre s'est prononcé sur les opérations effectuées par les concessionnaires sur des véhicules fabriqués au Canada. Or, la position actuelle du ministre concerne Ford du Canada en tant qu'importateur, et non à titre de fabricant canadien, et elle vise à répondre à un objectif législatif déterminé qui cherche à concilier les caractéristiques différentes des importateurs et des fabricants canadiens. Le contexte différent dans lequel chacune de ces positions s'inscrit rend toute comparaison boiteuse.

31 For these reasons, we conclude that, while Ford Canada certainly maintained an interest in the sale of Ford vehicles by dealers to retail consumers, the fact remains that no "agency-type" arrangement

Pour ces motifs, nous concluons que, bien que Ford du Canada ait incontestablement conservé un intérêt en ce qui concerne la vente de véhicules Ford par des concessionnaires à des acheteurs au détail, il

existed between Ford Canada and the dealers for the performance of the work. Instead, the work was performed by each dealer with a view to increasing the number and quality of its own retail sales. Ford Canada's input into the preparation and conditioning process was a function of its interest in ensuring retail customer satisfaction. It did not, however, result in the work being performed by the Ford dealers on behalf of Ford Canada.

(iii) Was the work done in preparation for sale?

32 Although it is not necessary for us to do so, we shall now consider the third issue of whether the work was performed in preparation for sale.

33 The appellant argues that the work performed by the dealers also fails to satisfy the requirements of paragraph 2(1)(f), particularly the words "for sale", by virtue of the fact that it was performed on goods which had already been sold. The intent of paragraph 2(1)(f), it is submitted, is to include only that work which was done on goods which were intended to be sold in the future. The word "sale" as found in paragraph 2(1)(f) refers to the sale by the manufacturer. In this respect, it is argued that the Trial Judge erred in interpreting the word "sale" as found in paragraph 2(1)(f) to mean the sale of vehicles by the dealers to retail purchasers. The appellant relies on two decisions of the Canadian International Trade Tribunal, *Tee-Comm Electronics Inc. v. Minister of National Revenue*²², and *Smed Manufacturing Inc. v. Minister of National Revenue*.²³ In both of these decisions, the Tribunal found that the combining or repackaging of parts in order to fill orders already made could not constitute preparation of goods for sale, as the goods in these cases had already been sold.²⁴ On the facts of this case, it is submitted that the dealers became the owners of the imported vehicles as soon as they arrived at the dealerships and so they could not have been performing the preparation and conditioning

n'en demeure pas moins qu'il n'existait aucun «mandat» entre Ford du Canada et les concessionnaires pour l'exécution des opérations. Les opérations étaient effectuées par chaque concessionnaire dans le but d'augmenter le nombre et la qualité de ses propres ventes au détail. La participation de Ford du Canada relativement à la préparation et au conditionnement était fonction de l'intérêt qu'elle avait à garantir la satisfaction des acheteurs au détail. Elle ne s'est toutefois pas traduite par l'exécution des opérations par les concessionnaires Ford pour le compte de Ford du Canada.

(iii) Les opérations étaient-elles effectuées en vue de la vente?

Bien qu'il ne soit pas nécessaire que nous le fassions, nous allons maintenant examiner la troisième question, celle de savoir si les opérations étaient effectuées en vue de la vente. 32

L'appellant soutient que les opérations effectuées par les concessionnaires ne satisfont pas non plus aux exigences de l'alinéa 2(1)f), plus particulièrement aux mots «pour la vente», en raison du fait qu'elles ont été effectuées sur des marchandises qui avaient déjà été vendues. Elle affirme qu'à l'alinéa 2(1)f), le législateur ne voulait viser que les opérations qui sont effectuées sur des marchandises qui sont destinées à être vendues plus tard. Le mot «vente» que l'on trouve à l'alinéa 2(1)f) s'entend d'une vente faite par un fabricant. À cet égard, l'appellant fait valoir que le juge de première instance a commis une erreur en interprétant le terme «vente» que l'on trouve à l'alinéa 2(1)f) comme désignant la vente de véhicules par des concessionnaires à des acheteurs au détail. L'appellant invoque deux décisions du Tribunal canadien du commerce international, les décisions *Tee-Comm Electronics Inc. c. Ministre du Revenu national*²² et *Smed Manufacturing Inc. c. Ministre du Revenu national*²³. Dans ces deux décisions, le Tribunal a conclu que la combinaison ou le remballage de pièces effectués dans le but de livrer des commandes déjà passées ne pouvaient constituer de la préparation de marchandises pour la vente, étant donné que, dans ces affaires, les marchandises avaient déjà été 33

work for the purposes of sale, as that term is used in the paragraph.

34 We are persuaded by these submissions, and agree that the Trial Judge appears to have interpreted the word “sale”, as found in paragraph 2(1)(f), as referring to a retail sale. Such an interpretation cannot be supported in the context of a scheme which is designed to assess the tax payable upon sale by a manufacturer or marginal manufacturer, but not a retailer. Briefly, Part V of the Act imposes a sale or consumption tax on producers, manufacturers, importers and licensed wholesalers. Within that Part, section 27 determines the rate at which tax will be assessed. It also determines the point at which tax will be assessed depending on whether the goods at issue have been produced or manufactured, imported or sold by a licensed wholesaler.

35 Pursuant to paragraph 27(1)(a), a sales tax of nine per cent is imposed on the sale price of all goods produced or manufactured in Canada which was payable by the producer or manufacturer “at the time when the goods are delivered to the purchaser or at the time when the property in the goods passes, whichever is the earlier”. Clearly, the focal point of the taxing provision was the sale by the manufacturer or producer. In this case, the sale by Ford Canada occurred at the moment a vehicle arrived at the dealership. Any work performed after that point could not possibly be in preparation for sale by the manufacturer, even though, in some cases, the “transit time allowance” used to determine the transfer of title for accounting purposes may not have expired. Simply because Ford Canada submits that the dealerships are engaged in marginal manufacturing on its behalf does not mean that the sale which is relevant to the assessment of tax payable

vendues²⁴. L’appelante affirme que, vu l’ensemble des faits de la présente affaire, les concessionnaires devenaient les propriétaires des véhicules importés dès qu’ils arrivaient chez les concessionnaires et que, par conséquent, ces derniers ne pouvaient avoir effectué les opérations de préparation et de conditionnement pour la vente, au sens où ce terme est employé dans l’alinéa en question.

L’appelant nous a persuadés et nous sommes d’accord avec lui pour dire que le juge de première instance semble avoir interprété le mot «vente» que l’on trouve à l’alinéa 2(1)f), comme s’entendant d’une vente au détail. Or, une telle interprétation ne se justifie pas dans le cadre d’un régime qui vise à calculer la taxe payable dans le cas d’une vente effectuée par un fabricant ou un fabricant marginal, mais non dans le cas d’une vente faite par un détaillant. En bref, la partie V de la Loi impose une taxe de vente ou une taxe à la consommation aux producteurs, fabricants, importateurs et grossistes munis d’une licence. L’article 27 de cette partie fixe le taux utilisé pour calculer la taxe. Il établit également le moment où la taxe est imposée selon que les marchandises en litige ont été produites ou fabriquées ou importées ou vendues par un grossiste muni d’une licence.

Aux termes de l’alinéa 27(1)a), une taxe de vente de neuf pour cent est imposée sur le prix de vente de toutes les marchandises produites ou manufacturées au Canada qui était payable par le producteur ou le fabricant «à l’époque où les marchandises sont livrées à l’acheteur ou à l’époque où la propriété des marchandises est transmise, en choisissant celle de ces dates qui est antérieure à l’autre.» De toute évidence, la disposition fiscale vise essentiellement la vente par le fabricant ou le producteur. En l’espèce, la vente du véhicule par Ford du Canada se produisait au moment où le véhicule arrivait chez le concessionnaire. Tous les travaux effectués après ce moment-là ne pouvaient absolument pas l’être en vue d’une vente par le fabricant, même si, dans certains cas, la «période de transit estimée» dont on se servait pour établir sur le plan comptable le moment de la dévolution du titre de propriété n’était pas encore expirée. Le simple fait que Ford du

has changed. The relevant sale remains the sale by the manufacturer, not the retail sale.

- 36 Evidence adduced at trial from various dealers is useful in describing how the “preparation and conditioning” was done with a view to the retail sale of a vehicle. One dealer stated:²⁵

[T]he pre-delivery inspection is an after-sale the process starts with selling a new vehicle, one of our franchise vehicles to a retail customer or a fleet customer. At that time, a work order is processed and it goes to the pre-delivery department.

- 37 Another dealer commented that, although “the best time to do a pre-delivery inspection is as soon as you get the car”, this is because:²⁶

[I]n our business, there is a lot of impulse. A customer comes in and looks at the vehicle. If it has not been PDI'd, it has no wheel covers, there are stickers on the window, sometimes it needs those door adjustments that we mentioned, so what we do is as soon as a car is delivered, that night or that day, the clerk that books the car in writes a pre-delivery inspection order.

The purpose of “preparation and conditioning”, according to this testimony, is clearly directed at securing retail sales. Indeed, we do not see how it could have been for any other purpose once it is established that the sale by Ford Canada to the dealer had already taken place. In this respect, the decisions of *Tee-Comm* and *Smed Manufacturing*, as cited by the appellant, are similar. In each case, the preparation of goods which have already been sold cannot qualify as manufacturing or producing for sale pursuant to paragraph 2(1)(f).

Canada prétend que les concessionnaires se livrent à de la fabrication marginale pour son compte ne signifie pas que la nature de la vente dont on tient compte pour calculer la taxe exigible a changé. La vente dont il faut tenir compte est la vente faite par le fabricant, et non la vente au détail.

- Les témoignages donnés au procès par les divers concessionnaires sont utiles pour expliquer comment «la préparation et le conditionnement» étaient effectués en vue de la vente au détail d'un véhicule. Ainsi, un concessionnaire a déclaré²⁵:

[TRADUCTION] L'inspection avant livraison a lieu après la vente . . . Le processus est enclenché lorsqu'un de nos concessionnaires vend un véhicule neuf à un acheteur au détail ou à un acheteur qui possède un parc automobile. À ce moment-là, une commande est donnée et est transmise au service d'inspection avant livraison.

Un autre concessionnaire a déclaré que [TRADUCTION] «le meilleur moment pour procéder à l'inspection avant livraison est celui où l'on vient tout juste de recevoir le véhicule» et que cela s'explique par le fait que²⁶:

[TRADUCTION] Dans notre domaine, les décisions sont souvent prises de manière impulsive. Un acheteur se présente chez nous et examine un véhicule. S'il n'a pas encore fait l'objet d'une inspection avant livraison, le véhicule n'a pas d'enjoliveurs, il y a des étiquettes sur les glaces, parfois les portes doivent, comme nous en avons déjà parlé, être ajustées. Donc, dès que la voiture arrive, le soir même ou le jour même, le commis qui s'occupe de faire l'inscription de la voiture rédige un ordre d'inspection avant livraison.

Suivant ce témoin, «la préparation et le conditionnement» servent de toute évidence à favoriser la vente au détail. Nous ne voyons d'ailleurs pas à quelle autre fin ils pourraient servir dès lors qu'il est établi que le véhicule a déjà été vendu au concessionnaire par Ford du Canada. À cet égard, les décisions *Tee-Comm* et *Smed Manufacturing*, que l'appellant a citées, vont dans le même sens. Dans l'une et l'autre de ces décisions, il a été jugé que la préparation de marchandises déjà vendues ne remplissait pas les conditions requises pour être considérée comme de la fabrication ou de la production pour la vente au sens de l'alinéa 2(1)f).

(iv) Whether the dealers were engaged in preparation of goods in a retail store for sale exclusively and directly to consumers:

38 As stated at the outset, in order to characterize itself as a “manufacturer or producer” of its imported vehicles, Ford Canada must succeed on each of the four issues raised by the amended definition. Having failed to convince us that the work performed by the dealers was manufacturing done on behalf of Ford Canada in preparation for sale, it is not necessary for us to consider whether, if it had been successful in doing so, Ford Canada would nonetheless be excluded from the definition of “manufacturer or producer” by virtue of the “retail store” exception.

(2) Was Ford Canada entitled to deduct its freight costs in computing tax payable?

39 Subsection 26(6) of the Act provides:²⁷

26. . . .

(6) For the purpose of determining the consumption or sales tax payable under this Part,

. . . .

(c) in calculating the sale price of goods manufactured or produced in Canada, there may be excluded

. . . .

(ii) under such circumstances as the Governor in Council may, by regulation, prescribe, an amount representing

. . . .

(B) the cost of transportation of the goods incurred by the manufacturer or producer in delivering the goods from his premises to the purchaser where the goods are sold at a price that includes delivery to the purchaser,

determined in such manner as the Governor in Council may, by regulation, prescribe.

40 In light of our finding regarding Ford Canada’s failure to fit within the term “manufacturer or producer

(iv) Les concessionnaires préparaient-ils des marchandises dans un magasin de détail afin de les vendre exclusivement et directement à des consommateurs?

38 Ainsi qu’il a déjà été précisé, pour pouvoir être qualifiée de «fabricant ou de producteur» de ses véhicules importés, Ford du Canada doit obtenir gain de cause sur chacun des quatre éléments de la définition modifiée. Comme elle n’a pas réussi à nous convaincre que les opérations effectuées par les concessionnaires constituaient de la fabrication faite pour le compte de Ford du Canada en vue de la vente, il n’est pas nécessaire que nous nous demandions si, dans l’hypothèse où elle aurait réussi à nous convaincre, Ford du Canada serait néanmoins exclue de la définition du «fabricant ou producteur» en raison de l’exception relative aux «magasins de détail».

(2) Ford du Canada avait-elle le droit de déduire ses frais de transport pour calculer la taxe payable?

39 Le paragraphe 26(6) de la Loi dispose²⁷:

26. . . .

(6) Pour déterminer la taxe de consommation ou de vente exigible en vertu de la présente Partie,

. . . .

c) dans le calcul du prix de vente de marchandises fabriquées ou produites au Canada, on peut exclure

. . . .

(ii) dans les circonstances que le gouverneur en conseil peut prescrire par règlement, une somme représentant

. . . .

(B) le coût du transport des marchandises supporté par le fabricant ou le producteur en livrant celles-ci à l’acheteur à partir de ses locaux commerciaux, lorsque le prix de vente de ces marchandises comprend leur livraison à l’acheteur,

calculé de la façon que le gouverneur en conseil peut prescrire par règlement.

40 Compte tenu de notre conclusion en ce qui concerne le fait que Ford du Canada ne répond pas à la

ducer” as defined in paragraph 2(1)(f), it is not necessary to consider whether Ford Canada as manufacturer continued to be entitled to this exclusion, or whether the refund sought by Ford Canada was required to be reduced by the amount of sales tax applicable to the freight costs incurred in shipping the vehicles from the U.S. to the Canadian Ford dealerships.

(3) Ford Canada’s application pursuant to subsection 26.1(1):

41 We shall now consider the issue raised in the cross-appeal, that is, whether the Minister exercised his discretion properly in rejecting Ford Canada’s application.

42 Subsection 26.1(1) of the Act provides as follows:

26.1 (1) Any person referred to in paragraph (f) of the definition “manufacturer or producer” in subsection 2(1) who is a licensed manufacturer may make an application in writing to the Minister to be considered, for the purposes of this Act, as the manufacturer or producer of all other goods (in this section referred to as “similar goods”) he sells that are of the same class as the goods he prepares for sale as described in that paragraph.

...

(3) On receiving an application, the Minister shall decide whether to approve or reject the application and shall send to the applicant a notice in writing setting forth his decision and, where the Minister approves the application, the date on and after which the approval is effective.

43 To begin, Ford Canada was entitled to make an application pursuant to subsection 26.1(1), as it is a licensed manufacturer and, by virtue of its Canadian assembly plants, a person referred to in paragraph 2(1)(f). Resolution of this issue turns instead on whether the standard for the proper exercise of discretion was met by the Minister in refusing Ford Canada’s application pursuant to subsection 26.1(1). The content of the standard against which the decision of the Minister ought to be measured, with the exception of the relevance of the Minister’s treatment of other taxpayers, is not seriously disputed by the parties. It is perhaps most clearly expressed in

définition du «fabricant ou producteur» contenue à l’alinéa 2(1)f), il n’est pas nécessaire de se demander si Ford du Canada continuait, en tant que fabricant, à avoir droit à cette exclusion, ou si le montant du remboursement demandé par Ford du Canada devait être diminué de la taxe de vente applicable aux frais de transport engagés pour expédier les véhicules des États-Unis aux concessionnaires Ford canadiens.

(3) La demande présentée par Ford du Canada en vertu du paragraphe 26.1(1)

Nous passons maintenant à l’examen de la question soulevée dans l’appel incident, c’est-à-dire à la question de savoir si le ministre a régulièrement exercé son pouvoir discrétionnaire en rejetant la demande de Ford du Canada. 41

Le paragraphe 26.1(1) de la Loi est ainsi libellé: 42

26.1 (1) Toute personne visée à l’alinéa f) de la définition de «fabricant ou producteur» au paragraphe 2(1) qui est un fabricant muni d’une licence peut demander par écrit au Ministre d’être considérée, pour l’application de la présente loi, comme étant le fabricant ou le producteur de toutes les autres marchandises (appelées au présent article «marchandises semblables») qu’il vend et qui appartiennent à la même catégorie que les marchandises qu’il prépare pour la vente comme il est exposé à cet alinéa.

...

(3) Le Ministre saisi d’une demande doit l’approuver ou la rejeter et il doit envoyer au requérant un avis écrit de sa décision; s’il y a approbation, l’avis doit mentionner la date à compter de laquelle l’approbation a effet.

Précisons, d’entrée de jeu, que Ford du Canada avait le droit de présenter la demande visée au paragraphe 26.1(1), étant donné qu’elle est un fabricant muni d’une licence et une personne visée par l’alinéa 2(1)f), en raison de ses usines d’assemblage canadiennes. La réponse à cette question dépend plutôt de la question de savoir si le ministre a satisfait à la norme applicable à l’exercice régulier de son pouvoir discrétionnaire en rejetant la demande présentée par Ford du Canada en vertu du paragraphe 26.1(1). Les parties ne contestent pas sérieusement le contenu de la norme que l’on doit appliquer pour examiner la décision du ministre, sauf pour ce 43

the House of Lords decision *Roberts v. Hopwood*:²⁸

A person in whom is vested a discretion must exercise his discretion upon reasonable grounds. A discretion does not empower a man to do what he likes merely because he is minded to do so—he must in the exercise of his discretion do not what he likes but what he ought. In other words, he must, by use of his reason, ascertain and follow the course which reason directs. He must act reasonably.

This standard for the exercise of discretion has been adopted by this Court in *Regional Trust Co. v. Canada (Superintendent of Insurance)*.²⁹ In that case, Stone J.A. held that “the principle that action taken pursuant to a broad statutory power must be exercised reasonably is well-established on high authority”.³⁰ The parties do, however, disagree on the role to be served by subsection 26.1(1) in the context of the overall purposes of the legislation, and thus on whether the standard has been met in this case.

44 The cross-appellant (respondent) submits that by basing its decision on the ground of revenue generation, the Minister limited his discretion in a manner which was unjustified by the object and purpose of the amended legislation. There is no mention in the wording of subsection 26.1(1) that discretion is only to be exercised where it would result in a higher tax paid. To cite revenue generation as the basis for its decision, it is submitted, resulted in unfair discrimination between Ford Canada and other car manufacturers. In contrast, the Minister characterizes the objective of subsection 26.1(1) as being to respond to administrative difficulties arising for Canadian manufacturers who produce goods in Canada and also import similar goods. In this case, to treat Ford Canada as the manufacturer of its imported goods would have resulted in calculating Ford Canada’s sales tax on the basis of the temporarily lower domestic sale price, which would have been an unintended effect of the amended legislation. As a result,

qui est de la pertinence du traitement accordé à d’autres contribuables par le ministre. C’est probablement dans l’arrêt *Roberts v. Hopwood*, de la Chambre des lords, que la norme applicable est le plus clairement exprimée²⁸:

[TRADUCTION] Celui qui est investi d’un pouvoir discrétionnaire doit exercer ce pouvoir pour des motifs valables. Un pouvoir discrétionnaire ne permet pas à celui qui en est investi de faire ce qu’il veut simplement parce que le cœur lui en dit—il doit faire, dans l’exercice de son pouvoir discrétionnaire, non pas ce qu’il veut, mais ce qu’il est tenu de faire. En d’autres termes, il doit, en recourant à la raison, établir et suivre ce que la raison lui dicte. Il doit agir de façon raisonnable.

Notre Cour a adopté cette norme d’exercice du pouvoir discrétionnaire dans l’arrêt *Cie de fiducie régionale c. Canada (surintendant des assurances)*.²⁹ Dans cette affaire, le juge d’appel Stone a statué que «le principe selon lequel l’action exercée conformément à un vaste pouvoir légal doit l’être de façon raisonnable a été bien établi par les tribunaux supérieurs»³⁰. Les parties ne s’entendent cependant pas sur le rôle que joue le paragraphe 26.1(1) dans le contexte des objectifs généraux de la loi et, partant, sur la question de savoir si la norme applicable a été respectée en l’espèce.

L’appelante dans l’appel incident (l’intimée) soutient qu’en fondant sa décision sur le motif de la production de recettes, le ministre a restreint l’exercice de son pouvoir discrétionnaire d’une façon que l’objet des dispositions législatives modifiées ne justifiait pas. Il n’est pas mentionné dans le libellé du paragraphe 26.1(1) que le pouvoir discrétionnaire ne doit être exercé que lorsqu’il donnerait lieu à l’imposition d’une taxe plus élevée. L’appelante dans l’appel incident affirme qu’en invoquant la production de recettes comme motif justifiant sa décision, le ministre a établi une distinction injuste entre Ford du Canada et d’autres fabricants d’automobiles. En revanche, le ministre affirme que le paragraphe 26.1(1) vise à répondre aux difficultés administratives auxquelles font face les fabricants canadiens qui produisent des marchandises au Canada et qui importent par ailleurs des marchandises de même nature. En l’espèce, si l’on avait considéré Ford du Canada comme étant le fabricant de

44

it is argued that the Minister was within his discretionary power to deny this unintended effect via subsection 26.1(1). On this issue, the Trial Judge found as follows [at page 140]:

On receipt of Ford Canada's application, the Minister was empowered to decide whether to approve or reject the application. No criteria were provided by Parliament to guide the Minister in the decision as to whether to approve or reject such an application. On receipt of Ford Canada's application, the evidence before me indicates that it was given full and fair consideration on behalf of the Minister. The Deputy Minister, acting on behalf of the Minister, concluded that he should reject the application on the grounds that it would reduce the revenue flowing to the federal treasury. I conclude that such a decision was reasonably open to him. I find no basis on which this Court should interfere with that decision.

45 We are in agreement with the reasons of the Trial Judge and wish to add only a few additional comments. In response to Ford Canada's application, Revenue Canada explained the purpose of subsection 26.1(1) as follows:³¹

Section 26.1(1) of the Excise Tax Act was implemented to alleviate the administrative problems created when Canadian produced products were supplemented by importations. Some of the supplementary lines are sold directly as imported while others are "marginally manufactured". This provision recognizes the difficulties such manufacturers would experience in maintaining segregated stocks and adequate records for audit purposes. Therefore, marginal manufacturers may be granted permission to account for tax on their entire line of goods on Canadian sale price. As you have stated in your letter, the granting of the licence under 26.1(1) should be optional, depending upon the intent of the legislation and the nature of the manufacturer's operations.

Revenue Canada also provided specific reasons why Ford Canada's application was rejected.³²

ses marchandises importées, la taxe de vente imposée à Ford du Canada aurait été calculée en fonction du prix de vente canadien temporairement plus bas, une conséquence non voulue par les dispositions législatives modifiées. L'appelante dans l'appel incident soutient en conséquence que le ministre avait le pouvoir discrétionnaire d'éviter cette conséquence non voulue par le truchement du paragraphe 26.1(1). Sur cette question, le juge de première instance a conclu [à la page 140]:

Une fois saisi de la demande de Ford du Canada, le ministre pouvait décider s'il convenait d'approuver ou de rejeter celle-ci. Le législateur n'a pas établi de critères en fonction desquels le ministre devait prendre une telle décision. La preuve révèle que, à sa réception, la demande de Ford du Canada a été dûment et convenablement prise en considération pour le compte du ministre. Agissant au nom de ce dernier, le sous-ministre a conclu qu'il devait rejeter la demande pour le motif que, s'il y faisait droit, il en résulterait une réduction des recettes perçues par l'État fédéral. J'estime qu'il pouvait raisonnablement prendre pareille décision. Je ne vois aucune raison de réformer cette décision.

Nous souscrivons aux motifs du juge de première instance et ne désirons ajouter que quelques observations. Dans sa réponse à la demande de Ford du Canada, Revenu Canada a expliqué dans les termes suivants l'objet du paragraphe 26.1(1)³¹:

[TRADUCTION] Le paragraphe 26.1(1) de la Loi sur la taxe d'accise a été adopté pour régler les problèmes administratifs qui survenaient lorsqu'un fabricant complétait les produits qu'il fabriquait au Canada par des produits importés. Certains de ces produits complémentaires sont vendus directement en tant que produits importés alors que d'autres sont «fabriqués marginalement». La disposition législative en question reconnaît les difficultés que ces fabricants éprouveraient à conserver des stocks distincts et des livres comptables adéquats pour vérification comptable. En conséquence, les fabricants marginaux peuvent obtenir la permission de calculer la taxe sur l'ensemble de leurs marchandises en fonction du prix de vente canadien. Ainsi que vous le précisez dans votre lettre, la délivrance de la licence visée au paragraphe 26.1(1) devrait être optionnelle et être fonction de l'objet de la loi et de la nature des opérations du fabricant.

Revenu Canada a par ailleurs motivé dans les termes suivants son rejet de la demande de Ford du Canada³²:

As discussed with you and your colleagues, section 26 defines the base on which sales tax shall be levied and section 27 identifies those who are responsible for paying the tax. It is our interpretation that section 26.1(1) was not meant as a means of reducing the amount of tax required to be paid depending upon the type of license issued. After a great deal of discussion with officials and after receiving legal advice I have concluded that the intent of the legislation would not permit the Ford Motor Company of Canada to operate under the provisions of section 26.1(1) for imported vehicles as requested.

46 Ford Canada contends that it is an unfair exercise of the Minister's discretion, in light of the object and purpose of the "marginal manufacturing" amendments, to refuse its application on the basis that subsection 26.1(1) "was not meant as a means of reducing the amount of tax required to be paid depending upon the type of license issued". The crux of the cross-appellant's complaint is that the reduction of tax payable is not a principled ground on which to deny its application in light of the fact that the purpose of the amended definition is to correct inequities of treatment between manufacturers and producers of similar products.

47 This submission, we believe, misinterprets the intended meaning of the Minister's reply. The reference to using subsection 26.1(1) as a means of reducing tax payable was preceded by a discussion of the purpose for which subsection 26.1(1) was enacted, namely, as a mechanism for alleviating administrative problems in accounting for tax which would arise for manufacturers who sell some imports directly while others are marginally manufactured. The Minister is reasonably entitled to take the position that subsection 26.1(1) was not enacted to provide Ford Canada with a second chance to achieve a more advantageous tax position as a manufacturer of imported goods. Yet this is precisely the purpose for which the cross-appellant has attempted to use it, primarily by referring to the broad purposes for which paragraph 2(1)(f) was enacted, rather than the purposes which subsection 26.1(1) was designed to fill as an aid to the legislative amendments. It is in this context that the Minister is quite entitled to refuse to allow subsection

[TRANSLATION] Ainsi que nous en avons discuté avec vous et vos collègues, l'article 26 définit l'assiette utilisée pour calculer la taxe de vente et l'article 27 précise qui est tenu de payer la taxe. Suivant notre interprétation, le paragraphe 26.1(1) ne vise pas à réduire le montant de la taxe exigible selon le type de licence qui est délivré. Après en avoir longuement discuté avec des fonctionnaires et après avoir obtenu un avis juridique sur la question, j'en suis venu à la conclusion que le législateur ne voulait pas que Ford du Canada Limitée se prévale comme elle l'a fait des dispositions du paragraphe 26.1(1) en ce qui concerne ses véhicules importés.

Ford du Canada affirme que, compte tenu de l'objet des modifications relatives à la «fabrication marginale», le ministre a exercé de façon injuste son pouvoir discrétionnaire en rejetant sa demande au motif que le paragraphe 26.1(1) «ne vise pas à réduire le montant de la taxe exigible selon le type de licence qui est délivré.» L'appelante dans l'appel incident soutient essentiellement que la réduction de la taxe payable ne constitue pas un motif légitime permettant de rejeter sa demande compte tenu du fait que l'objet de la définition modifiée était de corriger les iniquités de traitement dont les fabricants et les producteurs de marchandises semblables faisaient l'objet.

Nous sommes d'avis que l'appelante dans l'appel incident interprète mal le sens de la réponse du ministre. Avant de parler du recours au paragraphe 26.1(1) comme moyen de réduire la taxe payable, le ministre discute dans sa lettre de l'objet pour lequel le paragraphe 26.1(1) a été édicté, à savoir comme mécanisme servant à régler les problèmes administratifs de comptabilisation de la taxe auxquels seraient confrontés les fabricants qui vendent directement des produits importés alors que d'autres produits sont fabriqués marginalement. Le ministre a raisonnablement le droit d'adopter le point de vue selon lequel le paragraphe 26.1(1) n'a pas été édicté pour accorder à Ford du Canada une seconde chance d'obtenir une position fiscale plus avantageuse en tant que fabricant de biens importés. C'est pourtant précisément le but dans lequel l'appelante dans l'appel incident a tenté de s'en prévaloir, en insistant sur les objets généraux pour lesquels l'alinéa 2(1)(f) a été édicté plutôt que sur les objets que le paragraphe 26.1(1) était censé viser pour donner effet aux modi-

26.1(1) to be used as a “means of reducing the amount of tax required to be paid depending upon the type of license issued”.

fications législatives. C’est pour cette raison que le ministre a parfaitement le droit de refuser de permettre que le paragraphe 26.1(1) soit utilisé pour «réduire le montant de la taxe exigible selon le type de licence qui est délivré».

48 Finally, we wish to comment on the issue of whether the Minister’s treatment of other importers under the Act is relevant to evaluating the Minister’s exercise of discretion in this case. The cross-appellant submits that the Minister’s failure to properly exercise his discretion is evidenced by his differential treatment of similarly situated importers such as Chrysler Canada and American Motors Canada in his administration of paragraph 2(1)(f). It argues that, pursuant to subsection 26.1(1), it was entitled to apply for similar treatment. The Minister’s refusal to treat Ford Canada in a manner similar to its competitors for tax purposes, it is submitted, is contrary to the purpose for which subsection 26.1(1) was enacted. The Minister argues in response that *Ford Motors Co. of Canada v. M.N.R.*³³ and *Sunbeam Corp. (Canada) Ltd. v. Canada*³⁴ stand for the proposition that the treatment of other taxpayers is of no relevance to the tax liability of Ford Canada.

48 Finalement, nous désirons formuler quelques observations au sujet de la question de savoir si le traitement accordé à d’autres importateurs par le ministre sous le régime de la Loi est pertinent lorsqu’il s’agit d’évaluer la façon dont le ministre a exercé son pouvoir discrétionnaire en l’espèce. L’appelante dans l’appel incident affirme que le traitement différent que le ministre a, pour l’application de l’alinéa 2(1)f), accordé à des importateurs se trouvant dans une situation semblable à la sienne, comme Chrysler du Canada et American Motors du Canada, démontre bien que le ministre a exercé de façon irrégulière son pouvoir discrétionnaire. Elle soutient qu’en vertu de l’article 26.1, elle avait le droit de demander un traitement semblable. Elle ajoute que le refus du ministre de traiter Ford du Canada d’une manière semblable à celle de ses concurrents sur le plan fiscal est contraire à l’objet pour lequel l’article 26.1 a été édicté. Le ministre répond que les jugements *Ford Motors Co. du Canada c. M.N.R.*³³ et *Sunbeam Corp. (Canada) Ltd. c. Canada*³⁴ appuient la proposition que le traitement accordé à d’autres contribuables n’est pas pertinent en ce qui concerne l’établissement de la taxe à payer par Ford du Canada.

49 Both Chrysler and American Motors were found by Revenue Canada to fit within paragraph 2(1)(f) as marginal manufacturers of their imported vehicles. According to the Trial Judge, however [at pages 125-126], “[t]he distinguishing feature . . . between Chrysler Canada’s and Ford Canada’s positions was that Chrysler Canada adapted to the new ‘marginal manufacturing’ rules, as interpreted by the defendant’s officials, by performing preparation and conditioning on passenger vehicles imported by it from the United States on its own premises and using its own employees. Thus, there could be no concern that preparation and conditioning was being done on behalf of Chrysler Canada in a retail store”. In response to this finding, we note first that it is

49 Revenu Canada a conclu que Chrysler et American Motors étaient visés par l’alinéa 2(1)f) en tant que fabricants marginaux de leurs véhicules importés. Toutefois, suivant le juge de première instance [aux pages 125 et 126], «ce qui distinguait la situation de Chrysler Canada de celle de Ford du Canada était le fait que la première s’était adaptée aux nouvelles règles relatives à la “fabrication marginale”, suivant l’interprétation faite par les fonctionnaires du défendeur, en effectuant la préparation et le conditionnement des véhicules de tourisme qu’elle importait des États-Unis dans ses propres locaux et à l’aide de ses propres employés. Ainsi, on ne pouvait prétendre que la préparation et le conditionnement étaient effectués pour le compte de Chrysler Canada

difficult to classify Chrysler Canada as similarly situated to Ford Canada in light of this finding, particularly on the ground which we have decided this case. Second, and more importantly, we find that, whatever the similarities or dissimilarities between Ford Canada and its importing competitors, the Minister's treatment of other taxpayers cannot be determinative of the tax liability of Ford Canada. The reasons which support this finding are amply expressed in the decision of the Associate Chief Justice on the interlocutory application in these proceedings [at pages 9-10 (QL)]:

The activities of other automotive manufacturers and the defendant's treatment of those manufacturers is of no relevance to the plaintiff's action. No matter how similar the activities of two businesses, if one company can frame its dispute in such a way as to make another company's affairs relevant, the result would be chaos. In each individual case the plaintiff must prove that it meets the requirements of the legislation. Here, if the plaintiff establishes that its manufacturing activities fall within the definition in s. 2(1)(f), then it will be entitled to the consideration provided in s. 26.1 for "similar goods". That entitlement does not flow from the fact that other automotive manufacturers have received it but rather from the fact that the plaintiff meets the requirements in the legislation.

We are in complete agreement that, as a matter of principle, a taxpayer must prove that it meets the requirements of the legislation on its own terms. Furthermore, the latter half of this passage echoes our concern, as articulated above, that what Ford Canada seeks to do in this cross-appeal is to secure indirectly what it failed to secure directly under paragraph 2(1)(f). The Minister's tax treatment of its competitors cannot assist it in this endeavour.

dans un magasin de détail». Pour répondre à cette conclusion, nous faisons d'abord remarquer qu'il est difficile de considérer que Chrysler Canada se trouvait dans une situation semblable à celle de Ford du Canada à la lumière de cette conclusion, compte tenu surtout du fondement sur lequel nous avons tranché la présente affaire. En second lieu—et cet aspect est encore plus important—, nous concluons que, quelles que soient les similitudes et les différences qui existent entre Ford du Canada et ses concurrents importateurs, le traitement accordé à d'autres contribuables par le ministre n'est pas déterminant en ce qui concerne la taxe que doit payer Ford du Canada. Les motifs qui justifient cette conclusion sont amplement développés dans la décision que le juge en chef adjoint a rendue dans la présente instance au sujet de la demande interlocutoire dont il était saisi [aux pages 9 et 10 (QL)]:

Les activités d'autres constructeurs d'automobiles et la manière dont le défendeur les traite n'ont aucun rapport avec l'action de la demanderesse. Aussi semblables que puissent être les activités de deux entreprises, si l'une d'entre elles peut formuler le litige de façon qu'on doive prendre en considération les affaires de l'autre, c'est le chaos qui s'ensuivrait. Dans chaque cas d'espèce, il incombe au demandeur de prouver qu'il satisfait aux conditions prévues par la loi. En l'espèce, si la demanderesse peut prouver que son entreprise tombe dans le champ d'application de la définition figurant à l'alinéa 2(1)f), elle aura droit au traitement prévu à l'article 26.1 pour les «marchandises semblables». Ce droit ne tient pas à ce que d'autres constructeurs d'automobiles en ont joui, mais à ce que la demanderesse satisfait aux conditions prévues par la loi.

Nous sommes tout à fait d'accord pour dire qu'en principe, il incombe au contribuable de prouver qu'il satisfait lui-même aux conditions prévues par la loi. En outre, la dernière moitié du passage précité fait écho à ce que nous avons déjà évoqué, en l'occurrence le fait que Ford du Canada cherche, par le présent appel incident, à obtenir indirectement ce qu'elle n'a pas réussi à obtenir directement en vertu de l'alinéa 2(1)f). Le traitement fiscal que le ministre a accordé à ses concurrents ne saurait l'aider dans cette tentative.

50 For these reasons, we conclude that the Minister's appeal should be allowed and the cross-appeal dis-

Par ces motifs, nous concluons que l'appel du ministre devrait être accueilli, que l'appel incident 50

missed with costs, and the decision of the Trial Judge set aside. The respondent's action in the Trial Division should be dismissed with costs.

STONE J.A.: I agree.

¹ R.S.C. 1970, c. E-13 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 1).

² *An Act to amend the Excise Tax Act and the Excise Act and to provide for a revenue tax in respect of petroleum and gas*, S.C. 1980-81-82-83, c. 68.

³ Budget Papers, *Notices of Ways and Means Motions and Supplementary Information on the Budget*, October 28, 1980, Department of Finance, at pp. 106-107. Appeal Book, Vol. V, pp. 641-642.

⁴ *Ibid.*

⁵ Ford Motor Company of Canada, Limited, Dealer Sales and Service Agreement Standard Provisions. Appeal Book, Vol. III, at p. 338.

⁶ Appeal Book, Vol. IV-V, at pp. 546-585.

⁷ Appeal Book, Vol. V, at pp. 665-666.

⁸ *Id.*, at pp. 723-724.

⁹ *Id.*, at pp. 755-757.

¹⁰ *Id.*, pp. 764-765.

¹¹ In the 1984 amendment [S.C. 1985, c. 3, s. 1], the words "or otherwise prepares goods for sale" were deleted from s. 2(1)(f) and paragraphs (g) and (h) were added which specifically included vehicle importers and wholesalers in the definition of "manufacturer or producer".

¹² S. 2(1)(f) uses the phrase "acting for" instead of the words "on behalf of". These two phrases amount to the same thing, however, and counsel did not make any reference to a distinction between them.

¹³ *Hawkes et al. v. The Queen* (1996), 97 DTC 5060 (F.C.A.).

¹⁴ [1995] 1 C.T.C. 143 (F.C.A.).

¹⁵ [1968] S.C.R. 140.

¹⁶ [1983] CTC 432 (F.C.T.D.).

¹⁷ *Supra*, note 5, Vol. III, at p. 346.

¹⁸ *Id.*, at pp. 406-407.

¹⁹ *Id.*, Vol. V, at p. 693.

²⁰ *Id.*, Vol. III, at p. 338.

²¹ *Id.*, Vol. V, at p. 619.

²² [1995] C.I.T.T. No. 24 (QL).

²³ [1994] C.I.T.T. No. 84 (QL).

²⁴ Both of these cases were appeals under s. 81.19 of the Act [R.S.C., 1985, c. E-15 (as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38)] against assessments by the Minister.

devrait être rejeté avec dépens et que la décision du juge de première instance devrait être annulée. L'action introduite par l'intimée devant la Section de première instance devrait être rejetée avec dépens.

LE JUGE STONE, J.C.A.: Je suis du même avis.

¹ S.R.C. 1970, ch. E-13 (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 68, art.1).

² *Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise et la Loi sur l'accise et prévoyant un impôt sur les revenus pétroliers*, S.C. 1980-81-82-83, ch. 68.

³ Documents budgétaires, *Avis de motion de voies et moyens et renseignements complémentaires sur le budget*, 28 octobre 1980, ministère des Finances, aux p. 106 et 107. Dossier d'appel, vol. V, aux p. 641 et 642.

⁴ *Ibid.*

⁵ Ford du Canada Limitée, clauses types du contrat de vente et de service des concessionnaires, dossier d'appel, vol. III, à la p. 338.

⁶ Dossier d'appel, vol. IV-V, aux p. 546 à 585.

⁷ Dossier d'appel, vol. V, aux p. 665 et 666.

⁸ *Id.*, aux p. 723 et 724.

⁹ *Id.*, aux p. 755 à 757.

¹⁰ *Id.*, aux p. 764 à 765.

¹¹ Les modifications législatives apportées en 1984 [S.C. 1985, ch. 3, art. 1] ont eu pour effet de supprimer le mot «notamment» de l'art. 2(1)(f) et d'ajouter par la même occasion les alinéas g) et h), intégrant ainsi expressément les importateurs et les vendeurs en gros de véhicules à la définition de «fabricant ou producteur».

¹² À l'art. 2(1)(f), le législateur emploie les mots «pour le compte de» au lieu de l'expression «au nom de». Ces deux expressions sont équivalentes et les avocats n'ont pas tenté de démontrer qu'il fallait établir une distinction entre elles.

¹³ *Hawkes et al. c. La Reine* (1996), 97 DTC 5060 (C.A.F.).

¹⁴ [1995] 1 C.T.C. 143 (C.A.F.).

¹⁵ [1968] R.C.S. 140.

¹⁶ [1983] CTC 432 (C.F. 1^{re} inst.).

¹⁷ Précité, note 5, vol. III, à la p. 346.

¹⁸ *Id.*, aux p. 406 et 407.

¹⁹ *Id.*, vol. V, à la p. 693.

²⁰ *Id.*, vol. III, à la p. 338.

²¹ *Id.*, vol. V, à la p. 619.

²² [1995] T.C.C.E. n° 24 (QL).

²³ [1994] T.C.C.E. n° 84 (QL).

²⁴ Dans ces deux cas, il s'agissait d'appels interjetés en vertu de l'art. 81.19 à l'encontre de la Loi [L.R.C. (1985), ch. E-15 (édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 38)] de cotisations établies par le ministre.

- ²⁵ Trial Transcripts, Vol. II, at pp. 52-53.
- ²⁶ *Id.*, at pp. 98-99.
- ²⁷ *Supra*, note 2.
- ²⁸ [1925] A.C. 578 (H.L.), at p. 613, *per* Lord Wrenbury.
- ²⁹ [1987] 2 F.C. 271 (C.A.), at p. 283.
- ³⁰ *Ibid.*
- ³¹ Appeal Book, Vol. V, at pp. 764-765.
- ³² *Ibid.*
- ³³ [1991] F.C.J. No. 410 (T.D.) (QL), *per* Jerome A.C.J.
- ³⁴ [1994] 1 C.T.C. 294 (F.C.T.D.), *per* MacKay J.
- ²⁵ Transcription du procès, vol. II, aux p. 52 et 53.
- ²⁶ *Idem*, aux p. 98 et 99.
- ²⁷ Précité, note 2.
- ²⁸ [1925] A.C. 578 (H.L.), à la p. 613 (lord Wrenbury).
- ²⁹ [1987] 2 C.F. 271 (C.A.), à la p. 283.
- ³⁰ *Ibid.*
- ³¹ Dossier d'appel, vol. V, aux p. 764 et 765.
- ³² *Ibid.*
- ³³ [1991] F.C.J. n° 410 (1^{re} inst) (QL), le juge en chef adjoint Jerome.
- ³⁴ [1994] 1 C.T.C. 294 (C.F. 1^{re} inst.), le juge MacKay.